Münster.1933.№2 Jur. Diss.

Die Grundsätze des Erkenntnisverfahrens im Reichssteuerrecht.

Versuch einer systematisch-vergleichenden Darstellung.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Rechtswissenschaftlichen Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der Westfälischen Wilhelms-Universität

zu Münster

vorgelegt von

Günter Vetter

Gerichtsassessor aus Hilchenbach

1933

Druck: Heinrich Pöppinghaus. o. H.-G., Bochum-Langendreer.

Referent: Herr Professor Dr. Bühler.
Korreferent: Herr Professor Dr. Neuwiem.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinem Vater!

INHALTSÜBERSICHT.

Seite

Inhaltsübersicht IV

Schrifttum VI

A. Abgrenzung des Themas 1

B. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren einschließlich des zugehörigen Rechtsmittelverfahrens.

I. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt. Allgemeines. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren als Erkenntnisverfahren 5

1. Die verwaltungsmäßige Seite:
   a. Das Legalitätsprinzip 12
   b. Der Grundsatz der Formlosigkeit . . . 16
   c. Der Grundsatz der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (Hilfspflichten) . . . 21
   d. Das Steuergeheimnis 26

2. Die justizmäßige Seite:
   a. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs . . 28
      α) Der Grundsatz der Anhörung überhaupt . 31
      β) Das Recht auf Zuziehung und Beteiligung am Verfahren (Parteiöffentlichkeit) . . 34
   b. Der Zeugnis- und Begutachtungszwang (sog. Hilfspflichten Dritter) 40
   c. Die Untersuchungsmaxime: 42
      α) Umfang des Streitstoffes: Erforschung von Amts wegen, keine Behauptungs- und Beweisführungslast, kein Antragsprinzip . 43
      β) Bewertung des Streitstoffes: Die Beweisbedürftigkeit der für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen (kein Versäumnisverfahren, kein Geständnis) 46
      γ) Beendigung des Verfahrens: Kein Anerkenntnis, kein Verzicht 47
      δ) Folgen der Verletzung der Untersuchungsmaxime 50
   d. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung . 50

Seite

e. Die Grundsätze über die Verteilung der Beweislast 52

II. Die Rechtsmittel im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren.

1. Einleitung 58

2. Einspruch und Anfechtung 62

3. Berufung und Rechtsbeschwerde:

a. Allgemeines über Einlegung und Grundsätze . 68

b. Mündliche Verhandlung und Vorbescheid . 72

4. Die Berufung insbesondere:

a. Einlegungsberechtigte und Beteiligte . . 73

b. Die Untersuchungsmaxime 74

5. Die Rechtsbeschwerde:

a. Die Beteiligten 76

b. Die Untersuchungsmaxime 77

C. Andere Verfahren der Reichsabgabenordnung, soweit sie für das Thema interessieren:

I. Das Bewertungsverfahren 79

II. Das Verfahren bei Anordnung einer Hilfspflicht . 80

III. Auskunftsverfahren, Kontingentierungsverfahren . 81

IV. Erstattungsverfahren, Abrechnungsverfahren . . 82

V. Das Verwaltungsstrafverfahren 83

D. Zusammenfassung und Schluß 86

SCHRIFTTUM.

Ball, In dubio pro fisco, Juristische Wochenschrift 1921, S. 547 ff.

Becker, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930.

— Ergänzung der Reichsabgabenordnung (Änderung durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930). Berlin 1931.

Berner, Drei Abhandlungen zum preußischen Verwaltungsstreitverfahren, Verwaltungsarchiv Bd. 31 (1926), S. 428 ff.

v. Brauchitsch, Verwaltungsgesetze für Preußen (Bd. 1) 24. Aufl. Berlin 1930.

Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, Berlin 1927 (zit. Bühler).

— Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, Berlin 1914.

— Zur Theorie des subjektiven öffentlichen Rechts, Tübingen 1927.

— Art. 134. Gleichheit in der Lastenverteilung. Bei Nipperdey, Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung(Berlin 1930) Bd. 2, S. 313 ff.

Bull, Zur Frage der aufschiebenden Wirkung von Rechtsmitteln gegen Verwaltungsakte, Diss. Münster 1931.

Ebermayer-Lobe-Rosenberg, Das Reichsstrafgesetzbuch, 4. Aufl., Berlin-Leipzig 1929.

Feeder, Die Beweislast im Verwaltungsrechte in Fischers Zeitschrift, Bd. 66 (1931) S. 297 ff.

Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, Tübingen 1928.

Frank, Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich, Tübingen 1931.

Friedrichs, Das Landesverwaltungsgesetz vom 30. Juli 1883 nebst den gesamten Nebengesetzen, Berlin 1910.

— Verwaltungsrechtspflege, 3 Bde.. Berlin 1920, 1921.

— Streitverfahren, Berlin 1929.

Gülow, Das Steuergeheimnis nach dem Reichssteuerrecht, Diss. Greifswald 1927.

Haußmann, Der Rechtsgrundsatz der Gleichmäßigkeit im preußischen Kommunalabgabenrecht und seine Verletzung als Ungültigkeitsgrund kommunaler Abgabenordnungen und Steuervereinbarungen, Berlin 1917.

Heine, Die Untersuchungsmaxime im Verwaltungsstreitverfahren und im Verfahren nach der Reichsversicherungsordnung, Verwaltungsarchiv, Bd. 26 (1918) S. 431 ff.

Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1927.

— Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, in der Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4. Jahrg., S. 441 ff.

Herrmann, Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, in der Deutschen Steuerzeitung 1932, S. 179 ff.

Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht. Institutionen des öffentlichen Arbeits- und Unternehmensrechts, Tübingen 1932.

Kerstiens, Die Reform des Polizeirechts in Preußen, Verwaltungsarchiv, Bd. 36 (1931) S. 206 ff.

Karger, Die Akteneinsicht im Steuerrechtsmittelverfahren, in der Deutschen Steuerzeitung 1930, S. 37 ff.

Kloß, Rechtskraft in Steuersachen, in Steuer und Wirtschaft, 1925, Teil I, S. 13 ff., 217 ff.

Koppe, Das Finanzamt kann jetzt auch die Offenlegung diskreter Ausgaben verlangen, in der Deutschen Steuerzeitung 1932, S. 134 ff.

Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, Berlin 1910.
Laband, Das Gnadenrecht in Finanzsachen nach Preußischem Recht, im Archiv für öffentliches Recht, Bd. 7, S. 169 ff.
Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig 1926.
Mrozek, Handbuch des Steuerrechts. Abteilung I, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Köln 1929.
— Steuerrechtsprechung in Karteiform, Köln seit 1922 (zit. St. Kart.).
Niemann, Der Steuerverwaltungsakt, in der Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4. Jahrg., S. 173 ff.
Potthoff, Zur Frage des Zweckes der Rechtsmittel, Diss. Münster 1928.
Rauschning, Untersuchungen zur Beweislehre im Steuerverfahren, Hamburg 1929.
Romeiß, Die Rechtsmittelzulassung durch den index a quo — Leipzig 1932.
Rosenberg, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 2. Aufl., Berlin 1929 (zit. Rosenberg).
— Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches und der Zivilprozeßordnung, 2. Aufl., Berlin 1923.
Rosenfeld, Deutsches Strafprozeßrecht (Samml. Göschen) Berlin 1926.
Schäfer-Wichards-Wille, Das Polizeiverwaltungsgesetz vom 1. Juni 1931 (Ges.-Sammlg., S. 77) nebst Ausführungsbestimmungen vom 1. 10. 1931 (MBliV., S. 923), Berlin 1931.
Schultzenstein, Rechtskraft und reformatio in pejus im preußischen Verwaltungsstreitverfahren, im Verwaltungsarchiv Bd. 11, S. 365 ff.
— Die Untersuchungs- und die Verhandlungsmaxime in Vergleichung nach den einzelnen Prozeßarten, Zeitschrift für deutschen Zivilprozeß, Bd. 43, S. 301 ff.
Stier-Somlo, Kommentar zum Gesetz über die allgemeine Landesverwaltung vom 30. Juli 1883, Berlin 1902.
Spohr, Das Rechtsmittelverfahren in Reichssteuersachen, Breslau 1932.
— Die neue Revisionssumme in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, in der Deutschen Steuerzeitung 1932, S. 149.
Stein-Jonas, Zivilprozeßordnung, Tübingen 1926/28, 2 Bände.
Stein-Juncker, Grundriß des Zivilprozeßrechts und des Konkursrechts, Tübingen 1924.
Volkmann, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Diss. Greifswald 1926.

Abkürzungen der Entscheidungen, Zeitschriften [1]) usw.

KGJ Erg = Entscheidungen des Kammergerichts in Mietschutz-, Kosten- und Strafsachen.
OVG = Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts.
OVG in St St S = Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen.
RGZ = Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
RGST = Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RFH = Entscheidungen des Reichsfinanzhofs.
zitiert.
DStZ = Deutsche Steuerzeitung.
FischZ = Fischers Zeitschrift für Verwaltungsrecht.
JW = Juristische Wochenschrift.

---

1) Größere Abhandlungen sind mit dem Namen des Verfassers oben, S. VI f., zitiert.

RStBl = Reichssteuerblatt.
StuF = Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht.
StuW = Steuer und Wirtschaft (Die Spaltenzahlen beziehen sich auf Teil 1, Abhandlungen, die Nummern auf Teil 2, Entscheidungen).
VA = Verwaltungsarchiv.
ZZP = Buschs Zeitschrift für deutschen Zivilprozeß.

Anmerkung:

§ 1 I 1 Hs. 1 bedeutet: § 1 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1. — Bei der Zitierung der Reichsabgabenordnung (RAO)[1] und des Reichsbewertungsgesetzes sind die Fassungen der Verordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. 1, S. 517) nach der Bekanntmachung vom 22. Mai 1931 (RGBl. 1, S. 161 u. 222) zugrundegelegt [2]). Mit dem Zusatz „a. F." sind bei abweichender Bezifferung jeweils die entsprechenden Bestimmungen der alten Fassung angegeben. §§ ohne Zusatz sind stets §§ der neuen Reichsabgabenordnung.

---

2) Nachträgliche Änderungen der Reichsabgabenordnung (VO v. 8. 12. 31 u. 14. 6. 32, RGBl. 31, S. 699 u. 32, S. 273) sind für die vorliegende Arbeit ohne sachliche Bedeutung.

A. Abgrenzung des Themas.

Die nachfolgende Arbeit befaßt sich mit den verfahrensrechtlichen Grundsätzen des Reichssteuerrechts. Fragen des materiellen Steuerrechts sind nur insoweit, als dies unumgänglich war, berührt. Ziel der Arbeit ist, durch eine zusammenfassende Gegenüberstellung dieser Grundsätze mit denen des Prozeßrechts und denen des außersteuerlichen Verwaltungsverfahrensrechts eine Beantwortung der Frage zu versuchen, ob das Steuerverfahren Prozeß- oder Verwaltungsverfahren oder ein Mittelding zwischen beiden ist. Als typische Prozesse sind der Zivilprozeß, der Strafprozeß und das Verwaltungsstreitverfahren der §§ 49 ff. des preußischen Polizeiverwaltungsgesetzes vom 1. Juni 1931 (Ges.-S., S. 77) herangezogen. Als Typus eines Verwaltungsverfahrens soll das Verfahren bei Erlaß einer Polizeiverfügung nach §§ 40 ff. a. a. O. dienen. Die Beschränkung auf das preußische Recht erschien aus Gründen der Übersichtlichkeit grundsätzlich geboten und für die Bearbeitung des Themas unbedenklich. Wo es notwendig erschien, ist auch auf das außerpreußische Verwaltungsrecht ein Blick geworfen. Naheliegende Bestimmungen des preußischen Steuerrechts, das in verfahrensrechtlicher Beziehung durch die Einbeziehung der Besteuerungsgrundlagen in das Reichssteuerrecht an Bedeutung stark verloren hat[1]), sind mit erläutert.

Die Verfahrensgrundsätze müssen aus den gesetzlichen Vorschriften hergeleitet werden, deren Beachtung den mit öffentlicher Gewalt ausgestatteten Behörden vom Gesetzgeber in mehr oder minder nachdrücklicher Form zur Pflicht gemacht ist. Die Ausdrücke Grundsatz, Regel, Maxime, Prinzip werden in der Rechtslehre im allgemeinen wahllos nebeneinander gebraucht, obwohl dies aus sprachlichen Gründen anfechtbar erscheint. Es kann aber nicht Aufgabe dieser Arbeit sein, hierzu näher Stellung zu nehmen.

Unter dem Steuerverfahrensrecht hat man die gesamten Rechtsnormen zu verstehen, die sich einerseits mit der Durchsetzung des staatlichen Steueranspruches — einschließlich des Steuerstrafverfahrens, soweit es nicht ordentlicher Strafprozeß ist —, andererseits aber auch mit dem Rechtsschutz des in

1) vgl. dazu Becker Erg., S. 19 f.

Anspruch Genommenen befassen. Im Mittelpunkt dieses Steuerverfahrensrechts und darum auch der nachfolgenden Darstellung steht das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren nebst dem zugehörigen Rechtsmittelverfahren (unten B, S. 5 ff.). Die anderen Verfahrensarten (unten C, S. 79 ff.) sind diesem Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren systematisch nachgebildet und konnten deshalb kürzer behandelt werden, ohne daß damit ein Urteil über ihre praktische Bedeutung gefällt würde. Eine Sonderstellung nehmen lediglich das Verfahren bei Anordnung einer Hilfspflicht (unten C II, S. 80 f.), das Kontingentierungsverfahren (unten C III, S. 81) und endlich das Steuerverwaltungsstrafverfahren ein (unten C V, S. 83 ff.). Nicht berücksichtigt ist das Entrichtungsverfahren, das sich mit der freiwilligen Entrichtung der Steuern befaßt [2]). Soweit es sich dabei nicht überhaupt um Vorschriften materiellen Rechts handelt, wird bei der freiwilligen Entrichtung von Steuern der Fiskus nicht oder nicht wesentlich als Hoheitsperson tätig, so daß für die Entwicklung verfahrensrechtlicher Grundsätze kein Raum ist. Aus einem anderen Grunde ist auch auf das Beitreibungsverfahren (§§ 325 ff., RAO; 298 ff., a. F., i. Verb. mit der Beitreibungsordnung vom 23. 6. 23/21. 12. 23/19. 1. 27) nicht eingegangen. Das Vollstreckungsrecht ist, wie überall, auch im Steuerrecht ein Fragenkomplex für sich, und das, was darin an Erkenntnisrecht vorhanden ist, herauszugreifen, erschien nicht tunlich. Es hätte dann schon einer umfänglichen Behandlung des gesamten Vollstreckungsrechts bedurft, die aber zu weit geführt haben würde.

Die Bezeichnung Steuerprozeß = Steuerverfahren ist im folgenden vermieden. Als Prozeß bezeichnet man heute im allgemeinen nur noch ein dreigestaltiges Verfahren, d. h. ein Verfahren, bei dem zwei Parteien einem als solchem unabhängigen, nämlich von keiner Partei abhängigen Gericht ihren Rechtsstreit unterbreiten [3]). Das ist für den Zivilprozeß und das Verwaltungsstreitverfahren ohne weiteres klar, und im Gebiete des Strafprozeßrechtes gilt die Dreiteilung wenigstens für das gerichtliche Strafverfahren [4]). Um einen S t r e i t in des Wortes eigenster Bedeutung braucht es sich allerdings nicht zu handeln. Auch wenn der Beklagte auf Grund sofortigen Anerkenntnis-

2) Vgl. dazu Näheres bei Bühler, §§ 83—87.

3) Rosenberg § 1 I. — Begrifflich (processus = Vorgang) würde man auch ein zweigestaltiges Verfahren als Prozeß bezeichnen können. Schultzenstein ZZP 43, S. 302, wendet den Ausdruck deshalb auch für die sogenannte Quasijurisdiction der Verwaltungsbehörden an, vgl. dazu noch unten, S. 8, Anm. 25.

4) Vgl. § 150 GVG, Art. 102 RV.

ses [5]) oder der Angeklagte auf sein Geständnis hin verurteilt werden, liegt ein Prozeß vor [6]). Es genügen danach widerstreitende Interessen, deren endgültige Bereinigung das Ziel des Prozesses ist. Im Steuerrecht würde demgemäß nur das Verfahren vor den Steuergerichten (Finanzgericht und Reichsfinanzhof) als Steuerprozeß zu bezeichnen sein [7]). Im übrigen erschien es zweckmäßig, um dem Ergebnis der Arbeit nicht vorzugreifen, den farblosen Sammelbegriff Steuerverfahren zu verwenden.

Die Hauptbeteiligten [8]) des Steuerverfahrens, die Verfahrenssubjekte, sind die Steuerverwaltungsbehörden (Finanzamt) [9]), dessen Ausschüsse und Vorsteher, Landesfinanzamt, Reichsfinanzminister) als Organe des Reichs und der Steuerpflichtige, zu denen im Steuerprozeß noch die Steuergerichte (Finanzgericht, Reichsfinanzhof) hinzutreten. Steuerverwaltungsbehörden und Steuergerichte werden in § 17 I RAO (§ 8 I a. F.) unter dem Begriff Finanzbehörden zusammengefaßt. Steuerpflichtiger in diesem (verfahrensrechtlichen) Sinne ist nicht der materiell Steuerpflichtige, sondern der zu Recht oder Unrecht in Anspruch Genommene. Das ist im allgemeinen der, „bei dem nach Ermessen des Finanzamtes die Möglichkeit einer" — materiellen — „Steuerpflicht gegeben ist" (§ 167 S. 2 RAO, § 169 S. 2 a. F.) [10]). Die Definition versagt im Steuerstrafverfahren und ferner in den Fällen, in denen die Steuerverwaltungsbehörde angegriffen wird, z. B. im Erstattungsverfahren. Eine besondere Bezeichnung für den in einem Steuerverfahren Befangenen — analog etwa dem Beschuldigten im Gegensatz zum Täter des Strafrechts oder dem Schuldner und Beklagten im Zivilrecht — gibt es im Steuerrecht ebenso wie im übrigen Verwaltungsrecht nicht. Ein Bedürfnis danach ist m. E. für das Steuerrecht nicht von der Hand zu weisen. Der Einheitlichkeit halber und weil die vor-

5) §§ 93, 307 ZPO; Rosenberg § 1, II, 2.

6) Huber, S. 154 f., meint, Rechtsprechung — als Gegenstand des Prozesses — sei immer Streitentscheidung: die vorzeitige Beilegung auf Grund eines Anerkenntnisses müsse für den normalen Begriff ohne Bedeutung bleiben. Das ist ein Fehlschluß, denn er geht von der falschen Voraussetzung aus, daß jeder „Streit" auch außerprozessual (z. B. durch Privatvergleich oder freiwillige Leistung) erledigt werden könne: was im Strafrecht unzweifelhaft nicht der Fall ist.

7) Ebenso Bühler, § 74, IV, 2, Potthoff, S. 25.

8) Nicht Beteiligte im technischen Sinne der §§ 266, 287, 300, 301 (§§ 246, 266, 278, 279 a. F.).

9) Das Hauptzollamt ist ein nach § 24 II Hs. 2 (§ 21 II Hs. 2 a. F.) gebildetes Finanzamt mit sachlich begrenzter Zuständigkeit.

10) Von den Fällen der Steuerbürgschaft und -schuldübernahme ist hier abgesehen, weil die Ansprüche daraus nicht im Steuerverfahren, sondern im Rechtswege vor den ordentlichen Gerichten verfolgt werden (§ 120 II RAO, § 100 II a. F.).

liegende Arbeit sich ausschließlich mit verfahrensrechtlichen Fragen befaßt, die Gefahr einer Verwechslung also nicht besteht, ist im folgenden als Steuerpflichtiger jeweils derjenige bezeichnet, der, ohne Steuerverwaltungsbehörde oder -gericht zu sein, in ein Steuerverfahren verwickelt ist.

Der Streit um die Berechtigung der Ausdrücke Steuerpflicht(iger), Steuerschuld(ner), Steuergläubiger (Steuerfiskus) und Steueranspruch gehört dem materiellen Steuerrecht an und muß daher hier außer Betracht bleiben [11]), wenngleich auch das Verfahrensrecht einen Beitrag zur Entscheidung dieser Frage liefert [12]). Wo die Erwähnung des materiellen Steuerrechtsverhältnisses nicht zu umgehen ist, sollen, ohne daß ich damit zu der angedeuteten Streitfrage Stellung nehme, die Ausdrücke Steuerfiskus, Steueranspruch, Steuerpflicht und (materiell) Steuerpflichtiger verwandt werden, deren Sinn und Bedeutung jeweils klar ist und einer näheren Erläuterung nicht bedarf.

11) Näheres darüber bei Bühler § 1 III, § 11 II.

12) Auch das Verfahrensrecht befaßt sich mit der Lehre vom steuerlichen Gewaltverhältnis, vgl. unten S. 21.

B. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren einschließlich des zugehörigen Rechtsmittelverfahrens.

I. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt. Allgemeines. Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren als Erkenntnisverfahren.

Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren wird nach den §§ 204—227 (§§ 204—216 a. F.) vom Finanzamt eingeleitet mit dem Ziel, eine endgültige, rechtskraftfähige und notfalls die zwangsweise Beitreibung des Steueranspruches gestattende Entscheidung über die Frage des Bestehens der Steuerpflicht herbeizuführen. Es kennzeichnet sich durch seine äußere Form als zweiseitiges Verfahren, als Verwaltungsverfahren. Das trifft auch für das Verfahren vor den Ausschüssen des Finanzamts zu, die keine gerichtlichen oder gerichtsähnlichen Behörden, sondern lediglich besondere Verwaltungsbehörden sind (vgl. unten S. 18) [13]). Es liegt darin zugleich ein innerer Unterschied vom Zivilprozeß, insofern der zivilprozessuale Grundsatz von der Gleichberechtigung beider Parteien im Steuerverfahren schon um deswillen undurchführbar ist, weil die eine dieser Parteien die im Verfahren begehrte Entscheidung treffen soll. Eben um deswillen handelt es sich im Steuerverfahren nicht um Parteien in des Wortes eigenster Bedeutung [14]). Die Stellung des Finanzamtes zum Steuerpflichtigen ist aber auch, soviel Anklänge vorhanden sein mögen, grundverschieden von der Stellung des Anklägers zum Beschuldigten im Strafprozeß, auch im Ermittlungsverfahren vor der Staatsanwaltschaft. Denn der Strafprozeß hat, wie jedes Strafverfahren, die Feststellung — das Vorverfahren vor der Staatsanwaltschaft nur die Ermittlung — eines rechtswidrigen Vorganges zum Gegenstand, und danach ist das ganze Verfahren aufgebaut. Der die Steuerpflicht

13) Eine gewisse Einschränkung dieses Satzes gilt nach der Neufassung der Reichsabgabenverordnung für das Einspruchsverfahren, vgl. dazu unten S. 64 f.

14) Auf die öffentlich-rechtliche Natur des Steueranspruches kommt es nicht an. Es gibt auch öffentlich-rechtliche Ansprüche, die im Wege des Zivilprozesses verfolgt werden, z. B. die Ansprüche der Beamten auf Gehalt (Art. 129, I 3, RV, § 9, GVG).

begründende Vorgang ist im allgemeinen nicht rechtswidrig und der Steuerpflichtige wird auch dadurch nicht zum Rechtsbrecher, daß er seine Steuer schuldig bleibt; eher ist er einem säumigen Schuldner bürgerlichen Rechts vergleichbar. Daraus ergibt sich, daß die Grundbegriffe des Zivil- und insbesondere des Strafprozeßrechts auf das Steuerverfahren nur mit besonderen Maßgaben übertragen werden dürfen.

Vom Typus des Verwaltungsverfahrens aber, das mit Erlaß einer Polizeiverfügung abschließt, unterscheidet sich das Steuerverfahren in einem anderen wesentlichen Punkte, den es mit den Verfahren des Prozeßrechts gemeinsam hat: Es ist, wie diese, vom richterlichen, nicht vom verwaltungsmäßigen Ermessen beherrscht; sein Inhalt ist — nach geltendem Recht — mehr Rechtsprechung als Verwaltung. Damit steht nicht in Widerspruch, daß ich oben S. 2 f. die Bezeichnung Prozeß für dieses Verfahren abgelehnt habe. Prozeß bedeutet nur die Dreigestaltigkeit eines Verfahrens. Der Inhalt eines Prozesses kann auch Verwaltungstätigkeit sein — Huber [15]) bezeichnet dies als „justizförmigen Interessenausgleich" — und der Inhalt eines zweigestaltigen Verfahrens, das man rein äußerlich als Verwaltungsverfahren anzusehen hat, auch Rechtsprechung, wie im folgenden für das Gebiet des Steuerrechts dargelegt werden soll.

Kormann [16]) wendet sich gegen eine grundsätzliche Unterscheidung von Erkenntnis- und Verwaltungsverfahren. Er begründet dies damit, daß wie die Polizeiverfügungen auch die Urteile des Prozeßrechts — abgesehen von den Feststellungsurteilen nach § 256 ZPO — regelmäßig mindestens insoweit gestaltende (konstitutive) Wirkung haben, als sie einen öffentlichrechtlichen Vollstreckungsanspruch begründen, wenn sie nicht gar ausgesprochene Gestaltungsurteile sind, wie z. B. die Ehescheidungsurteile (§ 1564, S. 3, BGB) [17]). Aus der Begründung des Vollstreckungsanspruches folgt aber nichts, denn anders hätte es gar keinen Sinn, die staatliche Hoheitsgewalt in Tätigkeit zu setzen.

Die Berechtigung einer grundsätzlichen [18]) Unterscheidung dieser Verfahren des Prozeßrechtes von den Verwaltungsver-

15) S. 179 ff. — Huber stellt S. 154 den Satz auf: „Das Wesen der Rechtsprechung ist die Entscheidung von Rechtstreitigkeiten durch eine unabhängige Instanz." Er setzt damit Prozeß = Rechtsprechung und verzichtet im Sinne von Kormann auf eine grundsätzliche Unterscheidung zwischen richterlichem und verwaltungsmäßigem Ermessen. Vgl. dazu den folgenden Text.

16) S. 73 unten, 74.

17) A. a. O., S. 66 f.

18) Die Berechtigung einer graduellen Unterscheidung gibt Kormann S. 73 zu.

fahren läßt sich aber nicht von der Hand weisen. Es gibt nämlich Verfahren, in denen darüber entschieden wird, auf welchen gesetzlichen Tatbestand ein vorgetragener oder ermittelter Sachverhalt paßt. Der Erkenntnis dieses Sachverhalts dient, soweit dieser nicht ohne weiteres klar ist, ein von der Behörde zu übendes, auf Wahrscheinlichkeitserwägungen abgestelltes Ermessen: dies ist die bei der Beweiswürdigung (§ 286 ZPO, § 261 StPO, § 79 S. 1 LVG) und Schätzung (§ 287 ZPO) angewandte „freie Überzeugung". In der Erkenntnis des wahren Sachverhalts erschöpft sich der Zweck dieses darum so genannten r i c h t e r l i c h e n Ermessens und in der Subsumption des erkannten Sachverhaltes unter das Gesetz die Aufgabe des ganzen Verfahrens. Es gibt demgegenüber andere Verfahren, in denen zwar auch zunächst ein Sachverhalt ermittelt und unter einen gesetzlichen Tatbestand gebracht werden muß. Insofern wird auch hier eine Art richterlichen Ermessens angewandt. In dieser Subsumption unter das Gesetz erschöpft sich aber der Zweck dieser Verfahren nicht: die Behörde muß, von dem gesetzlichen Tatbestand ausgehend, die Entscheidung fällen, die Maßnahme treffen, die dem öffentlichen Wohle am meisten dienlich ist. Auch um diese Maßnahme zu finden, wendet die Behörde ein Ermessen an. Dieses sogenannte v e r w a l t u n g s m ä ß i g e Ermessen ist aber ein anderes wie das richterliche Ermessen. Es ist eben am öffentlichen Wohl, einem außerhalb des ermittelten Sachverhaltes liegenden Momente, zweckorientiert, während das richterliche Ermessen ausschließlich der Ermittlung des Sachverhaltes dient. Das richterliche Ermessen beantwortet also die Frage: Was ist wahr?, das verwaltungsmäßige die Frage: Was ist zweckmäßig? Das Ergebnis einer Anwendung des verwaltungsmäßigen Ermessens ist darum stets ein Werturteil [19]).

Etwas anders faßt Niemann [20]) den hier gemachten Unterschied, indem er Entscheidung und Verwaltungsakt einander gegenüber stellt. Er kommt damit sachlich zu demselben Ergebnis.

Demgemäß wird man unterscheiden müssen zwischen Erkenntnisverfahren, in denen das richterliche Ermessen unmittelbar Grundlage der Entscheidung ist, und zwischen Verwaltungsverfahren, in denen das richterliche Ermessen stets nur Vorfragen zu entscheiden hat, das verwaltungsmäßige Ermessen dagegen für die Entscheidung unmittelbar maßgebend ist.

19) Friedrichs, Verwaltungsrechtspflege, I, S. 278.
20) StuF. 4, S. 180 f.

Im Rahmen eines Erkenntnisverfahrens kann das verwaltungsmäßige Ermessen allerdings mittelbar eine Rolle spielen, nämlich bei der Handhabung der Verfahrensvorschriften und den das Verfahren sonst fördernden Hilfsmaßnahmen. Anordnungen auf diesem Gebiete erfolgen, soweit überhaupt Raum für ein Ermessen ist, nach verwaltungsmäßigem Ermessen; denn sie haben stets den außerhalb ihrer selbst liegenden Zweck, der Förderung des Hauptverfahrens und, da das ordentliche Funktionieren der Verfahrensordnungen zu den staatlichen Aufgaben gehört, in diesem Sinne dem öffentlichen Wohle dienlich zu sein.

Zu den Erkenntnisverfahren zählen der Zivilprozeß, der Strafprozeß [21]), das Verwaltungsstreitverfahren und das Verfahren vor den Steuergerichten, also die wichtigsten Prozesse [22]) [23]). Andererseits gibt es auch Fälle, in denen die Verwaltungsbehörden richterliches Ermessen anzuwenden haben, z. B. im Verwaltungsstrafverfahren [24]) [25]), während der umgekehrte Fall, daß die Gerichte ihren Entscheidungen verwaltungsmäßiges Ermessen unmittelbar zugrunde legen, seltener ist [26]).

Zuzugeben ist, daß die rechtsgestaltende Wirkung den vom verwaltungsmäßigen Ermessen beherrschten Verfahren nicht eigentümlich ist, insofern auch das Prozeßrecht derartige gestaltende, d. h. unmittelbar rechtsbegründende oder verändernde Verfügungen kennt. Das ändert aber an der Berechtigung der grundsätzlichen Unterscheidung nichts. Auch das die Ehe scheidende Urteil hat seine Grundlage lediglich darin, daß der Kläger oder Widerkläger nach der gegebenen materiellen Rechtslage die Ehescheidung verlangen kann [27]). Das Urteil wird ebenso wie die anderen Gestaltungsurteile der §§

---

21) Wenigstens hinsichtlich der Schuldfrage und bei den absoluten Strafdrohungen. Bei der Straffrage spielt auch eine Art verwaltungsmäßigen Ermessens eine Rolle, insofern nicht nur Tat und Täter, sondern auch der Strafzweck berücksichtigt werden. Bühler, § 9 I, hält das bei der Strafzumessung betätigte Ermessen für ein richterliches Ermessen.

22) Mittelbar (im Sinne des vorigen Absatzes) spielt unter Umständen auch verwaltungsmäßiges Ermessen eine Rolle, z. B. nach §§ 18, 20 Entl. VO. (vgl. dazu unten S. 23 ff.) oder nach § 245 Abs. 2, STPO.

23) Über Ausnahmen s. Huber, S. 179 ff. (Verfahren vor dem Reichsbahngericht, Kartellgericht, Schlichtungsbehörden u. a. m.).

24) Vgl. dazu aber Anm. 21.

25) Sog. Quasijurisdiktion, vgl. dazu Schultzenstein, ZZP 43, S. 302. Auch die Fälle, in denen die Verwaltungsbehörden nach Art. 70 EGBGB den Wildschaden feststellen, gehören hierher.

26) Z. B. in Justizverwaltungssachen und in (vielen) Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Vgl. ferner oben, Anm. 23.

27) Niemann, StuF 4, S. 185.

606, 640, 672, 684 IV ZPO nicht aus Gründen des öffentlichen Wohles erlassen. Daraus ergibt sich allerdings, daß der Ausdruck „Gestaltungsverfahren" für das dem verwaltungsmäßigen Ermessen unterstellte Verfahren irreführend ist. Richtiger stellt man den Erkenntnisverfahren mit und ohne Gestaltungswirkung die Verwaltungsverfahren im eigentlichen Sinne, d. h. die mit Anordnung einer polizeilichen Maßnahme abschließenden Verfahren gegenüber.

Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ist Erkenntnisverfahren, weil das Finanzamt darin lediglich die für die Steuerpflicht nach Grund und Betrag wesentlichen „tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse" zu ermitteln (§ 204 S. 1) und daraufhin die Steuer festzusetzen hat (§ 210 I 1) [28]). Daß das Finanzamt mittelbar, nämlich bei der Anordnung von Hilfspflichten und der Handhabung von Verfahrensvorschriften verwaltungsmäßiges Ermessen anzuwenden hat, widerspricht dem nicht (vgl. oben S. 8) [29]).

Das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ist Erkenntnisverfahren ohne Gestaltungswirkung, da die materielle Steuerschuld bereits entsteht, „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft" (§ 99 I 1 RAO, 81 a. F.). Darin hat sich die Reichsabgabenordnung in bewußten Gegensatz zu dem früheren preußischen Steuerrecht gesetzt [30]), für das das Oberverwaltungsgericht hinsichtlich der direkten Steuern den konstitutiven Charakter des Steuerbescheides bejahte [31]), während das neue preußische Steuerrecht sich an das Reichsrecht anlehnt [32]). Ob dem Steuerbescheid insoweit, als durch ihn die Steuerpflicht erst näher bestimmt wird — der Fall der Schätzung nach § 217 (§ 210 I 2, II a. F.) —, gestaltende Wirkung zukommt, ähnlich wie im Strafprozeß bei relativen Strafdrohungen der staatliche Strafanspruch erst durch die richterliche Entscheidung innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens festgestellt wird, kann zweifelhaft erscheinen. M. E. wird man jedoch aus § 99 I 2 (81 I 2 a. F.) folgern müssen, daß der Steueranspruch von vornherein auch dann, und zwar, wie zu ergänzen ist, in der richtigen Höhe entsteht, wenn der Betrag noch unbestimmt ist. Die praktische Auswirkung dieser Auffassung zeigt sich u. a. bei der Verjährung und der Ver-

28) Niemann StuF, S. 189, der die Steuerbescheide aus dem Begriff der Steuerverwaltungsakte (in seinem Sinne) ausscheidet.

29) Vgl. dazu noch unten S. 19 ff.

30) Begründung, S. 103.

31) OVG 55, S. 161; dagegen Fleiner, S. 430, Anm. 37.

32) Ausdrückliche Bestimmungen in § 1a Komm. Abg. G. (geschaffen durch Gesetz vom 6. Mai 1920, Ges. S. A 309); § 19, GewStVO.

zinsung, die unabhängig von dem Erlaß des Steuerbescheides beginnen (§§ 145 I, 126 RAO; 122 I, 126 a. F.). Die Strafzumessung ist schon deshalb zum Vergleich nicht geeignet, weil bei ihr auch ein verwaltungsmäßiges Ermessen eine gewisse Rolle spielt, während die Schätzung nach § 217 RAO ausschließlich Sache des richterlichen Ermessens der Finanzbehörden ist [33]). Allerdings wird man in den Fällen, in denen die Bemessung der Steuersätze in gewissen Grenzen in das freie Ermessen der Finanzbehörden gestellt ist (vgl. §§ 49, 58 II b Eink. St G., § 10 Körp.-St. G.), weder von einem reinen Erkenntnisverfahren, noch gar von einem Erkenntnisverfahren ohne konstitutive Wirkung sprechen können. Das freie Ermessen, das an keinerlei Unterlagen gebunden ist, ist nicht das auf Wahrscheinlichkeitserwägungen abgestellte richterliche Ermessen, sondern das nach „Recht und Billigkeit" orientierte verwaltungsmäßige Ermessen des § 11 (6 a. F.), das sonst bei der Frage der Steuerpflicht nach Grund und Betrag keine Verwendung findet [34]).

Auch konstitutive Wirkung in dem Sinne, daß ohne ihn die Steuer nicht endgültig bezahlt werden kann, wird man dem Steuerbescheid nicht zubilligen können. In den Fällen, in denen die Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird, ist dies ohne weiteres klar, da es regelmäßig zu einem Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren nicht kommt. Es ist aber nicht einzusehen, daß für die anderen Steuern, insbesondere die Veranlagungssteuern [35]), etwas anderes gelten soll. Wenn der Steuerpflichtige zahlt, ohne daß ein Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren stattgefunden hat — er hält sich z. B. auf Grund eigener Erwägungen und Berechnungen mit einem gewissen Betrage für steuerpflichtig —, so ist für eine Festsetzung nur noch insoweit Raum, als die materielle Steuerschuld den gezahlten Betrag übersteigt. Ein Interesse an einer Feststellung, daß eine Mehrforderung des Steuerfiskus nicht begründet ist, kann dem Steuerpflichtigen umsoweniger zugebilligt werden, als der Steuerfall durch die kurzen Verjährungsfristen doch alsbald erledigt wird. Etwaige zuviel gezahlte Beträge kann er im Erstattungsverfahren zurückverlangen und im übrigen im Wege des Abrechnungsverfahrens nach § 125 RAO eine Feststellung darüber herbeiführen, welche Steuerschulden getilgt sind. Andererseits besteht aber auch kein Bedürfnis, dem Steuerpflichtigen ohne oder gegen seinen Willen ein Er-

33) Vgl. darüber u. S. 51 f.

34) S. über diese in das System des Steuerrechts schlecht hineinpassenden Bestimmungen Bühler bei Nipperdey, Grundrechte, Bd. 2, S. 317 zu Anm. 14.

35) Die direkten, die Umsatz- und Grunderwerbsteuern.

mittlungs- und Festsetzungsverfahren aufzudrängen. Daß es im Strafprozeß anders ist, ist kein Beweis und dürfte seinen inneren Grund sowohl in der Rechtswidrigkeit des den Strafanspruch begründenden Verhaltens wie auch in dem Wesen der kriminellen Strafe haben.

Auch auf die Fälligkeit der materiellen Steuerschuld hat der Steuerbescheid als solcher keinen Einfluß [36]). Zwar ist der Steuerbescheid meist zugleich Mahnung [37]), jedoch ist diese Mahnung nicht Wirkung des Steuerbescheides als Staatshoheitsaktes, vielmehr lediglich die Erklärung des Steuergläubigers, daß er Bezahlung verlange. Das erhellt daraus, daß die Fälligkeit auch auf andere Weise, z. B. durch öffentliche Steuermahnung, die niemals Steuerbescheid ist, herbeigeführt werden kann.

Man mag übrigens in einzelnen Punkten über gewisse konstitutive Nebenwirkungen einer von der hier vertretenen abweichenden Ansicht sein: wesentlich ist, daß das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren auf die Entstehung des Steueranspruches ohne Bedeutung ist, und vor allem, daß es Erkenntnisverfahren in dem oben S. 5 ff. erläuterten Sinne ist und sich dadurch wenigstens seiner Aufgabe nach vom Verwaltungsverfahren unterscheidet, mit dem es die äußere Form und den Aufbau gemeinsam hat. Aus diesem Widerspruch zwischen Inhalt und Form ergibt sich die Problemstellung für die nachfolgenden Erörterungen. Man kann zwei große Gruppen von Grundsätzen unterscheiden: die verwaltungsmäßigen, die im wesentlichen auf der Zweigestaltigkeit des Verfahrens, auf dem Gewaltverhältnis zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem beruhen, und die erkenntnismäßigen, die darauf beruhen, daß das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren Erkenntnisverfahren ist. Dabei wird sich ergeben, daß eine reinliche Scheidung nicht immer möglich ist, vielmehr das Erkenntnismäßige und das Verwaltungsmäßige oft ineinander übergehen.

36) A. A. Bühler, § 29 II, der aber Ausnahmen in den Fällen sieht, in denen durch das Gesetz der Zahlungstermin festgesetzt ist. Auch die Vorauszahlungspflicht bei direkten Steuern wird von Bühler mit Recht unter diese Ausnahmen gezählt: denn es handelt sich nicht um Vorauszahlungen in eigentlichem Sinne, sondern um Zahlungen vorbehaltlich späterer anderweiter Feststellungen, wie sie in diesem Sinne als aufschiebend bedingte Rechtsgeschäfte auch dem bürgerlichen Recht bekannt sind.

37) Zwischen Fälligkeit und Verzug im Steuerrecht zu unterscheiden, hat keinen Wert, da die Verzinsungspflicht — die einzige Verzugsfolge nach BGB, die im Steuerrecht eine Rolle spielt — nicht wie nach § 288 BGB erst bei Verzug, sondern schon bei Fälligkeit eintritt (§ 126 RAO, 104 a. F.).

1. Die verwaltungsmäßige Seite.

Hierher gehören das Legalitätsprinzip, der Grundsatz der Formlosigkeit, der Grundsatz der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und das Steuergeheimnis.

a. Das Legalitätsprinzip.

Schon gleich das Legalitätsprinzip — der Verfolgungszwang, Gegensatz: das Opportunitätsprinzip — ist ein auch dem Prozeßrecht bekannter Grundsatz. Man wird ihn aber mit größerem Recht dem Verwaltungsrecht zuweisen müssen, da der Verfolgungszwang des Strafprozesses im Gebiete des Prozeßrechts eine Ausnahme bedeutet und gerade so gut gegeben sein könnte, wenn die Entscheidung über Strafansprüche nicht den Gerichten übertragen wäre, wie das Verwaltungsstrafverfahren zeigt.

Das Legalitätsprinzip im Verwaltungsrecht besagt, daß die Polizei, wenn sie das Vorhandensein eines polizeiwidrigen Zustandes bejaht, diesen beseitigen muß [38]). Sie hat zwar nach ihrem verwaltungsmäßigen Ermessen [39]) darüber zu befinden, welche Anordnung im Einzelfalle dem öffentlichen Wohle, der „öffentlichen Ruhe, Sicherheit und Ordnung" — wie es in § 10 II 17 des Preuß. Allg. Landrechts von 1794 hieß — [40]) dienlich ist: Sie muß aber zur Beseitigung des polizeiwidrigen Zustandes ein Verwaltungsverfahren einleiten, um in diesem die geeignete Polizeiverfügung zu erlassen.

Auch das Steuerverfahren ist vom Legalitätsprinzip beherrscht. Die Steuerbehörde hat nur zu prüfen, ob ein Steuerfall vorhanden, eine Steuerpflicht begründet ist — dazu dient das von ihr zu übende richterliche Ermessen —; im Bejahungsfalle ist sie ohne weitere Zweckmäßigkeitserwägungen zum Einschreiten verpflichtet [41]).

Dieses Legalitätsprinzip im Steuerverfahrensrecht ist die andere, verfahrensrechtliche Seite des in Art. 134 RV festgelegten Grundsatzes von der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßig-

38) Fleiner, § 9, III; ebenso Bühler, § 9, II, Anm. 11; ders. Subj. öffentl. R., S 181 f.

39) Über den Unterschied zwischen dem richterlichen und verwaltungsmäßigen Ermessen, s. oben S. 5 ff.

40) Vgl. jetzt § 14 I d. Pr. Pol. Verw. Ges. v. 1. 6. 31 (Ges. S., S. 77). Sachlich hat sich an dem bestehenden Rechtszustand nichts geändert, vgl. Schäfer-Wichards-Wille, § 14 II (S. 35), IV, 2 (S. 44) u. unt. S. 25 zu Anm. 110.

41) Vgl. hierzu Bühler, Subj. öff. Rechte, S. 141, ders. Lehrb. § 9 II; ferner Becker, StuW 1929, Sp. 433: „Das ist nicht anders, als daß es auch sonst keineswegs vom Ermessen der Behörde abhängt, ob sie Steuern einziehen will oder nicht: Sie muß es einfach."

keit der Steuerverwaltung [42]). Ohne gleichmäßige Durchführung ergibt gleichmäßiges materielles Steuerrecht keinen Sinn. Zwar gibt es im Steuerrecht keine dem § 152 StPO entsprechende Vorschrift. Der Verfolgungszwang liegt aber im Wesen der Steuer [43]) und findet in vielen Vorschriften der Reichsabgabenordnung einen mittelbaren Ausdruck; vgl. z. B. § 1 I 1: „Steuern sind . . . . Geldleistungen, die . . . . allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft"; ferner § 46 I 1 (§ 13 I 2 a. F.) über die Aufgaben der Landesfinanzämter: „Sie überwachen die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung . . ."; ferner § 29 II 1 (24 I 1 a. F.): „Die Vorsteher haben darauf zu halten, daß . . . . alle Steuerpflichtigen gleichmäßig behandelt werden"; auch § 204 S 1, in dem es heißt: „Das Finanzamt hat die" — also alle — „steuerpflichtigen Fälle zu erforschen . . . .".

Der Verfolgungszwang erleidet im Steuerverfahrensrecht eine doppelte Ausnahme: Bei geringfügigen Steuerbeträgen (§ 14; 215 a. F.) und bei der Inanspruchnahme der Vertreter nach § 109 (90 a. F.).

Nach § 14 kann die oberste Steuerverwaltungsbehörde die Nichtfestsetzung (und Nichtbeitreibung) geringer Steuerbeträge anordnen und Abrundungsvorschriften treffen. Ob und in welchem Maße sie von dieser Ermächtigung Gebrauch machen will [45]), ist ihrem verwaltungsmäßigen Ermessen anheimgestellt, wobei zu erwägen ist, daß Arbeiten, die in keinem Verhältnis zu den erzielten Einkünften stehen, vermieden werden sollen [46]) [47]). Keine Ausnahme vom Verfolgungszwang sind § 13 RAO (§ 108 II a. F.) und § 47 Eink. St. G.; denn diese Bestimmungen betreffen die Entstehung — § 47 a. a. O. auch die Veränderung — der materiellen Steuerschuld [48]). Keine Ausnahmen sind ferner § 130

42) Bühler bei Nipperdey, Bd. 2, S. 313; Fleiner, S. 136 f.; Laband, Arch. f. öff. Recht 7, S. 189; Haußmann. S. 103.

43) Becker, § 107 Ziff. 1 Abs. 3.

44) Und der anderen in den §§ 103—108 (84—89 a. F.) genannten Personen (§109; 90 a. F.). Übrigens steht nichts im Wege den Begriff „Vertreter" im steuerrechtlichen Sinne auf alle diese Personen anzuwenden, vgl. § 102 II (83 II a. F.).

45) Geschehen in § 4 d. KleinbetragsVO v. 3. 10. 22/28. 2. 23/19. 4. 23 (RGBl 1, S. 760, 162, 259), ferner in der Verfügung des Reichsfinanzministers vom 22. 12. 27 RGBl. S. 315); AbrundungsVO vom 31. 10. 23/21. 12. 23 (RGBl. 1, 1049 u. 1238). Vgl. auch § 79 V EinkStG.

46) Becker, zu § 15.

47) Bühler (§ 30 III 3) sieht in der KleinbetragsVO einen Verzicht der Steuerverwaltung auf die Steuer. M. E. läßt § 14 die materielle Steuerschuld unberührt und steht einer freiwilligen Entrichtung, soweit dazu eine Festsetzung nicht erforderlich ist, nicht im Wege (vgl. dazu oben S. 10 f.).

48) Über den Unterschied zwischen § 108 I a. F. u. § 108 II a. F. s. Bühler,

(107 a. F.) und § 131 I, III (108 I a. F.)[49]). Die Niederschlagung (§ 130) setzt ein mindestens bis zum vollstreckbaren Steuerbescheid durchgeführtes Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren voraus und betrifft nur die Entrichtung der Steuer. Ein Steuerbescheid muß erlassen werden, um dem Steuerpflichtigen Gelegenheit und Anregung zur freiwilligen Entrichtung zu geben, was in den Fällen des § 14 (215 a. F.) nicht erforderlich ist. § 131 I, III (§ 108 I a. F.) bedeutet Untergang bezw. Nichtentstehung[50]) der materiellen Steuerschuld, entzieht also einem zu beginnenden oder bereits begonnenen Verfahren die materielle Grundlage.

Nach § 109 (90 a. F.) hat der Steuerfiskus gegen die Vertreter[51]) bei schuldhafter Pflichtverletzung einen Ersatzanspruch. Es handelt sich dabei der Sache nach um eine Ausfallhaftung[52]) – deshalb „Ersatzansprüche" (§ 109 I 2) –, für deren Geltendmachung das Legalitätsprinzip nicht gilt. Das Finanzamt kann — muß nicht – den Vertreter in Anspruch nehmen und bedarf dazu außerdem der Zustimmung des Landesfinanzamtes, die nach verwaltungsmäßigem Ermessen erteilt oder verweigert wird[53]). Diese Ausnahme vom Legalitätsprinzip gilt aber nur für die Haftung aus § 109 (90 a. F.). In anderen Fällen einer Neben- oder Ersatzhaftung kann die Steuerbehörde zwar unter den mehreren Haftenden wählen, sie muß aber kraft des Legalitätsprinzips um die Erfüllung des Steueranspruches besorgt sein; aus der Wortfassung des § 118 (§ 98 a. F.) ein anderes herzuleiten — „das Finanzamt . . . . ist befugt . . . ." — erscheint nicht angängig, da § 118 nur die Zuständigkeit des für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamtes auch für die Inanspruchnahme Dritter begründen will[54]).

Der Zivilprozeß und das Verwaltungsstreitverfahren kennen keinen Verfolgungszwang: nemo invitus agere cogitur. Auch die Steuergerichte werden nicht von Amts wegen, d. h. ohne daß Berufung und Rechtsbeschwerde eingelegt sind, tätig[55]).

§ 109 III, dem ich aber darin nicht zustimme, daß § 108 I eine Durchbrechung des Legalitätsprinzips sei, s. Text sofort.

49) A. A. Bühler, a. a. O.

50) Vgl. RFH 29, S. 210.

51) Vgl. S. 13, Anm. 44.

52) Bühler, § 19, III 2 (S. 144). — Über die materiellen Voraussetzungen und den Umfang der Haftung vgl. Volkmann, S. 20.

53) Bühler, a. a. O.; RFH 20, 199 (201); Becker, § 90, Ziff. 2; § 98.

54) So anscheinend auch Becker, § 98; a. A. der Reichsfinanzhof in StuW 1930, Nr. 589.

55) Über Fälle, in denen auch die Steuerverwaltungsbehörden nur auf Antrag tätig werden, s. unten S. 82 (IV).

Dagegen ist im Strafprozeß [56]) der Verfolgungszwang durch § 152 StPO eindeutig vorgeschrieben. Die dem § 14 RAO entsprechenden Ausnahmebestimmungen des Strafprozesses sind § 153 StPO [57]) und §§ 9 IV, 32 Jugd. Ger. G. Eine richterliche Zustimmung, wie sie im Strafprozeß bei Vergehen und in den Fällen des Jugendgerichtsgesetzes erfordert wird, ist dem Steuerverfahren unbekannt und muß ihm auch fremd sein, da das Finanzamt den Steuergerichten gegenüber die Stellung einer Instanz hat, die der Staatsanwaltschaft im Strafprozeß nicht zukommt. Eine dem § 109 I 2 (90 I 2 a. F.) RAO entsprechende Vorschrift kann es der Natur des Strafanspruches wegen im Strafprozeß nicht geben.

Der Strafprozeß kennt aber – ganz abgesehen von den Fällen der Privatklage — andere, z. T. erheblich bedeutsamere Durchbrechungen des Verfolgungszwanges. So kann nach § 154 StPO von der Verfolgung strafbarer Handlungen abgesehen werden, wenn die zu erwartende Strafe neben einer anderen, bereits verhängten oder zu erwartenden nicht ins Gewicht fällt. Eine solche Vorschrift ist im Strafprozeß deshalb möglich, weil der Staat an der Durchsetzung des Strafanspruches wohl ein öffentliches (soziales), niemals aber ein fiskalisches Interesse hat [58]). Im Steuerverfahren, in dem das fiskalische Interesse die Hauptrolle spielt, fehlt ein entsprechender Rechtssatz; denn der erste Zweck der Steuer ist die „Erzielung von Einkünften" (§ 1 I 1 RAO).

Auch zu § 4 StGB findet sich kein Gegenstück im Steuerverfahren. Eine entsprechende Bestimmung im Steuerrecht wäre theoretisch denkbar. Sie ist aber nicht in § 47 Eink. St. G. zu finden, der die Entstehung und Veränderung des materiellen Steueranspruches betrifft.

Auf die Durchführung des Verfolgungszwanges im Steuerverfahren hat der Steuerpflichtige oder ein Dritter keinen Anspruch. Auch darin unterscheidet sich der Verfolgungszwang des Strafprozesses von dem des Steuerverfahrens. Im Strafprozeß hat wenigstens der Verletzte ein durch Rechtsmittel geschütztes Recht auf Durchführung eines Strafverfahrens, m. a.

56) Im Verwaltungsstrafverfahren hat der Verfolgungszwang mit Rücksicht auf § 153 StPO nur Bedeutung, soweit Vergehen von den Verwaltungsbehörden verfolgt werden, d. h. also nur im Steuerverwaltungsstrafverfahren (s. dazu unt. S. 83), nicht im polizeilichen Verwaltungsstrafverfahren, das sich nach § 413 I StPO nur auf Übertretungen erstreckt.

57) Vgl. dazu jetzt Titel 6 Kap. 1 § 2 der VO vom 6. Okt. 1931. (RGBl I S. 537).

58) Dies gilt theoretisch auch für die Verhängung und Beitreibung von Geldstrafen.

W. auf Innehaltung des Legalitätsprinzips[59]). Im Steuerrecht kann aber niemand verlangen, daß Steuerverfahren gegen andere mit derselben Strenge wie gegen ihn durchgeführt werden. Niemand hat ein unmittelbares, schutzbedürftiges Interesse daran, daß andere ebenso hart wie er besteuert werden - sofern er selbst nur nach dem Gesetz behandelt wird -, während dem Verletzten im Strafrecht ein solches Interesse zugebilligt wird. Einen Verletzten gibt es im Steuerrecht nicht, da die Steuerpflicht anders wie der Strafanspruch niemals Widerrechtlichkeit zur Voraussetzung hat. Man kann also im Steuerrecht nicht von einem subjektiven öffentlichen Recht auf Wahrung des Verfolgungszwanges reden[60]). Seine Durchführung ist lediglich nobile officium der Steuerverwaltungsbehörden[61]) [62]).

Andererseits hat weder der Steuerpflichtige, noch der Beschuldigte in den Fällen, in denen das Gesetz Ausnahmen vom Verfolgungszwang aufstellt, einen Anspruch auf eine ihnen günstige Anwendung des Opportunitätsprinzips. Für § 14 (215 a. F.) ist dies insofern klar, als das verwaltungsmäßige Ermessen des Reichsfinanzministers nicht nachprüfbar ist[63]).

An landesrechtlichen Bestimmungen, die für das preußische Steuerrecht den Verfolgungszwang festlegen, fehlt es. Indessen erstreckt sich Art. 134 RV ohnedies auch auf das Landessteuerrecht[64]).

b. Der Grundsatz der Formlosigkeit.

Wie das Steuerverfahren mit dem Verwaltungsverfahren den Verfolgungszwang gemeinsam hat, so gleicht es zunächst äußerlich auch in seinem Fortgang dem eigentlichen Verwal-

59) Vgl. § 172 StPO.

60) Die Aufsichtsbeschwerde steht natürlich jedermann frei. — Zu dem Begriff der subjektiven öffentlichen Rechte vgl. Bühler, Subjektive öff. Rechte, S. 10 ff.

61) Ob und inwieweit die Steuergesetze im Hinblick auf Art. 134 RV einer Nachprüfung durch die Gerichte, insbesondere auch durch die Steuergerichte unterliegen, ist eine andere, hier nicht zu entscheidende Frage; vgl. dazu (im wesentlichen bejahend) Hensel StuF Bd. S. 484 ff. (492); Bühler bei Nipperdey Bd. 2 S. 316, 317 f.; wegen der Gültigkeit landesrechtlicher Steuernormen OVG Hamburg in StuW 1925 Sp. 1469 ff.; Hensel a. a. O., S. 473 f.; Haußmann, S. 17 ff.

62) Zur Frage der Vereinbarungen im Steuerrecht vgl. unten S. 47 ff.

63) Davon unabhängig ist die Frage, ob die nach § 14 (215 a. F.) erlassenen Anordnungen dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Nichterhebung kleiner Beträge geben. Die Beantwortung hängt davon ab, ob man diese Anordnungen als Rechtsverordnungen oder als Verwaltungsverordnungen ansieht. Ich halte sie für Verwaltungsverordnungen und möchte deshalb dem Steuerpflichtigen keinen Rechtsanspruch auf ihre Beachtung geben.

64) Hensel, a. a. O., S. 473, 492; Bühler bei Nipperdey, Bd. 2, S. 314; vgl. auch die in Anm. 61 zit. Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts Hamburg.

tungsverfahren. Wie dieses ist das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren grundsätzlich formlos. Weder für die Rechtshandlungen des Steuerpflichtigen noch die der Steuerbehörde gibt es Formvorschriften in dem Umfange, wie sie für das Prozeßrecht gelten (Mündlichkeit, Beurkundung usw.). Doch ist der Grundsatz der Formlosigkeit vielfach durchbrochen teils für alle, teils für einen bestimmten Kreis von Steuern.

Gleichgültig ist, wie das Finanzamt von einem Steuerfall Kenntnis erhält, ob durch Meldung des Steuerpflichtigen selbst, Anzeige oder den eigenen Fahndungsdienst (vgl. im Strafprozeß §§ 158, 160 StPO und die Aufgaben der Polizei nach § 152 GVG). Das Finanzamt soll aber ein auf die Ermittlung eines bestimmten Steuerfalles gerichtetes Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren stets beim Steuerpflichtigen beginnen und darf die verschiedenen Hilfsmittel zur Erforschung des Steuerfalles, insbesondere die Hilfspflichten [65]) des Steuerpflichtigen nicht ohne Not und nur in bestimmter Reihenfolge in Anspruch nehmen (§ 209) [66]). Bei den Veranlagungssteuern [67]) besteht die erste Handlung des Finanzamtes in der Anforderung einer Steuererklärung [68]), wofern der Steuerpflichtige nicht ohne diese Anforderung eine solche abgibt oder ein Ersatz dafür vorliegt (bei der Grunderwerbssteuer die Nachricht des Grundbuchamtes).

Noch mehr an das Prozeßrecht erinnert die Möglichkeit der Beeidigung von Auskunftspersonen [69]) und Sachverständigen, sowie die eidesstattliche Versicherung des Steuerpflichtigen (§§ 174, 182, 186 III RAO; 176, 184, 188 III a. F.). Die Anhörung geschieht zwar stets formlos Niederschriften sowie Urkundsbeamte sind an sich nicht vorgeschrieben —, und die Beeidigung ist wie im steuergerichtlichen und sonst nur noch im arbeitsgerichtlichen Verfahren [70]) [71]) stets fakultativ. Aber schon die Möglichkeit der Beeidigung ist eine dem Prozeßrecht entnommene Einrichtung, und für die Abnahme des Eides gelten nach §§ 182 II, 186 III, 174 II (184 II, 188 III, 176 II a. F.) die Formvorschriften des Zivilprozesses [72]).

65) Vgl. dazu noch unten S. 21 ff.

66) RFH, Bd. 7, S. 233.

67) Das sind die direkten, die Umsatz- und die Grunderwerbssteuern.

68) Vgl. dazu noch unten S. 80 (über die Einkommensteuer).

69) Das kürzere, gute deutsche Wort Zeuge hat in die Reichsabgabenordnung keinen Eingang gefunden.

70) § 58 II 2 Arb. Ger. Ges.

71) Außerhalb des Prozeßrechts kennt nur das Vorverfahren vor der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit einer Beeidigung (§§ 66 III, 72 StPO).

72) §§ 478 ff. ZPO.

Endlich gehören hierher die Ausschüsse, die bei der Festsetzung — nicht schon bei der Ermittlung — der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer [73]) mitwirken. Diese Steuern werden nicht durch das Finanzamt, d. h. dessen Vorsteher allein, sondern unter Mitwirkung von zwei oder mehreren Ausschußmitgliedern festgesetzt [74]) (§§ 34 ff., 40 RAO; 26 ff., 30 a. F.) [75]). Die Zuziehung der Ausschußmitglieder bedeutet nicht die Schaffung eines von behördlichen Anweisungen unabhängigen Gerichts, sondern ist trotz des Hinweises auf § 56 GVG in § 40 I 2 (30 I 2 a. F.) lediglich Formvorschrift, wie § 43 (31 a. F.) erkennen läßt: daß Verwaltungsbeamte als solche in den Ausschußsitzungen Sitz und wenn auch nur beratende Stimme haben, würde mit einer richterlichen Funktion der Ausschüsse nicht vereinbar sein. Daran ändern auch die Bestimmungen über die Ablehnung der Ausschußmitglieder (§§ 69 f. RAO; 49 f. a. F.) nichts, da nach der Reichsabgabenordnung auch Verwaltungsbeamte abgelehnt werden können (§§ 67 ff. RAO; 47 ff. a. F.), außerdem § 70 (50 a. F.) einen dem Prozeßrecht unbekannten Ablehnungsgrund enthält.

Andererseits wird die nicht ordnungsgemäße Besetzung eines Ausschusses wie die nicht ordnungsgemäße Besetzung eines Gerichts (§ 338 Z. 1 StPO, § 551 Z. 1 ZPO, auch § 94 Z. 2 LVG) als Revisionsgrund, d. i. als ein in der Rechtsbeschwerdeinstanz auf Rüge [76]) zu beachtender Verfahrensmangel behandelt [77]).

Auch daß die Ausschüsse bezw. ihre Abteilungen ihre Entscheidungen in Sitzungen fassen (§ 40 RAO; 30 a. F.) entspricht dem Verfahren vor den Kollegialgerichten [78]). Dieser formelle Sitzungszwang ist aber wieder durchbrochen und praktisch wohl zur Ausnahme geworden durch die Zulassung des zwar auch nicht gänzlich formlosen, aber doch formfreieren

73) §§ 30 ff. (25 ff. a. F.). — Bei der Umsatzsteuer wirkte bisher kein Ausschuß mit. Für die Vermögensteuer und zum Teil auch für die Einkommensteuer findet außerdem ein besonderes Bewertungsverfahren unter Mitwirkung von Ausschußmitgliedern statt, vgl. jetzt § 214, 215. 31 Z. 1 RAO und dazu unten S. 79 f.

74) Fälle, in denen es ausnahmsweise der Mitwirkung des Ausschusses nicht bedarf, zählt § 32 RAO auf (für das frühere Recht vgl. § 45 der III. SteuernotVO und § 28 II RAO a. F.).

75) Dazu die Steuerausschußordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl I, S. 267).

76) So auch §§ 352 I StPO, 561 I 2 ZPO; anders (Prüfung von Amts wegen) § 97 LVG für die Revision beim preußischen Oberverwaltungsgericht.

77) RFH Bd. 20, S. 215.

78) §§ 192 ff. GVG; für das preußische Oberverwaltungsgericht § 28 des Verw. Ger. Ges. vom 3. Juli 1875/2. August 1880 (GS S. 375 u. 315); für den Bezirks- und Kreisausschuß §§ 33 I, 40 LVG; für die Steuergerichte §§ 48 II, 52 III (14 II, 32 III a. F.).

sogenannten Umlaufverfahrens, wonach die Entscheidungen auch im Wege schriftlicher Abstimmung, durch Umlauf bei den einzelnen Ausschußmitgliedern (einschließlich des Vorsitzenden), gefällt werden können (§ 42 I 2 RAO) [79]). Dieses auch für das Steuerrecht erst durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 eingeführte Umlaufverfahren ist dem geltenden Prozeßrecht fremd. Wo in der Praxis ein solches aufgekommen ist, ist es mit den in Anm. 78 zu S. 18 zit. Gesetzesbestimmungen nicht vereinbar. Insbesondere kann man seine Zulässigkeit nicht von der Zustimmung der Mitglieder des Kollegiums abhängig machen [80]); denn das Prozeßrecht ist öffenltiches Recht [81]), eine Analogie aus privatrechtlichen Bestimmungen — etwa § 48 GmbHGes. [82]) — ist daher verfehlt. Der Wert der Kollegialberatung und -Entscheidung beruht in erster Linie auf dem unmittelbaren Gedankenaustausch zwischen den einzelnen Mitgliedern [83]). Den unmittelbaren Gedankenaustausch ausschalten hieße also die Kollegialentscheidung entwerten [84]); das aber kann nicht im Sinne des Gesetzes und darum auch nicht in der Macht der Mitglieder des Kollegiums liegen. Was daher für das bisherige Verfahren vor den Steuerausschüssen galt, muß erst recht für das übrige Prozeßrecht gelten: das Umlaufverfahren ist grundsätzlich, d. h. wenn nicht — wie in § 42 I 2 — ausdrücklich ein anderes bestimmt ist, unzulässig.

Das preußische Steuerverfahren kennt keine eidlichen Vernehmungen. An das Reichssteuerrecht erinnert die Vorschrift des § 63 II, III Komm. Abg. Ges., wonach ein Zwang zur Auskunft gegen den Steuerpflichtigen nur subsidiär, d. h. wenn der Gemeindevorstand (Steuerausschuß) „nicht auf anderem Wege (§ 62) [85]) zur Kenntnis der für die Veranlagung maßgebenden Besteuerungsmerkmale gelangt ist," ausgeübt werden darf. Im übrigen ist der Steuerausschuß, der außer dem Gemeindevorstand die Veranlagung vornimmt, nach dem Komm. Abg. Ges. als reine Verwaltungsbehörde und dementsprechend das Verfahren vor ihm als reines Verwaltungsverfahren anzusehen (vgl. § 61 II Komm. Abg. Ges.), während das neuere preußische Steuerverfahrensrecht in dem Verfahren vor den Aus-

79) §§ 25 ff. der Steuerausschußordnung, insbesondere § 25 I, II.

80) So Friedrichs, S. 38.

81) Rosenberg § 1 V. Was vom Zivilprozeßrecht gilt, muß erst recht von dem übrigen Verfahrensrecht gelten.

82) Friedrichs, S. 39, Anm. 1.

83) Rosenberg, Z. 2.

84) Ganz abgesehen von den technischen Bedenken, die das Umlaufverfahren mit sich bringt und auf die Friedrichs a. a. O. zutreffend hinweist.

85) D. h. durch Auskunft der Staats- oder Kommunalbehörde.

schüssen Anlehnung an das Reichssteuerrecht sucht[87]). Ob durch die Verweisung in § 5 VI des preuß. Grundvermögensteuergesetzes der neugeschaffene § 42 I 2 RAO (Zulässigkeit des Umlaufverfahrens) mitumfaßt ist, hängt davon ab, ob § 5 VI a. a. O. eine unechte Verweisung darstellt — dann wäre § 42 I 2 RAO auf das preußische Verfahrensrecht nicht anwendbar —, oder aber ob es sich um eine echte Verweisung handelt — diese würde sich auch auf den § 42 I 2 RAO beziehen —. Ich möchte das letztere annehmen. Die Bezugnahme in § 5 VI a. a. O. läßt erkennen, daß die nähere Regelung des Verfahrens vor den Ausschüssen dem Reichsrecht vorbehalten bleiben sollte. Dann müssen auch die Änderungen des Reichsrechts und also auch § 42 I 2 RAO auf das preußische Steuerverfahren angewandt werden.

Außerhalb des Verwaltungs- und Steuerrechts findet die Formlosigkeit des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens Gegenstücke im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren des Strafprozesses und im Verfahren nach §§ 7, 18, 20 der EntlVO[88]) des Zivilprozesses. Beide Verfahren haben es wie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren mit der Erkenntnis eines Sachverhaltes zu tun; das Verfahren nach der EntlVO ist sogar ordentlicher Prozeß. In beiden Verfahren ist die Behörde (Staatsanwalt bezw. Gericht) noch wesentlich freier gestellt als die Steuerbehörde im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. Die Staatsanwaltschaft hat zur Erforschung des Straffalles freie Auswahl unter den verfügbaren Mitteln, und in den Fällen der EntlVO bestimmt das Gericht das Verfahren nach freiem Ermessen[89]). Dazu ist aber folgendes zu beachten: Die Formlosigkeit des staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahrens beruht darauf, daß es nur Ermittlungs-, nicht Festsetzungsverfahren ist, vielmehr vor Erlaß einer rechtskraftfähigen und vollstreckbaren Entscheidung in der Hauptverhandlung das ganze (erhebliche) Ermittlungsergebnis noch einmal unter allen möglichen formellen Garantien wiederholt wird; das Ermittlungs-

87) § 5 VI des pr. GVStG (Fass. vom 14. Febr. 1923, GS S. 29, mit Änderungen bis 21. März 1931, Ges. S. S. 29); § 8 Hausz. StVO (Fass. vom 2. Juli 1926, Ges. S. S. 213 mit Änderungen bis 23. März 1931, Ges. S. S. 31); §§ 21, 22, 25, 26 der Gew. StVO (Fass. vom 15. März 1927, Ges. S. S. 21 mit Änderungen bis 16. März 1931, Ges. S. S. 15).

88) Fass. vom 13. Mai 1924 (RGBl I 552) mit Änderungen zuletzt durch die 3. Notverordnung (vgl. S. 24, Anm. 1).

89) Unbeschadet des rechtlichen Gehörs, der vorschriftsmäßigen Besetzung des Gerichts, der Bestimmungen über die Ausschließung und Ablehnung der Richter, der gesetzmäßigen Parteivertretung einschließlich des Anwaltszwanges (Verletzung schafft Nichtigkeitsgründe) und des (verzichtbaren) Begründungszwanges der Entscheidungen (§§ 18 II 4, 20 EntlVO).

und Festsetzungsverfahren des Steuerrechts endet aber selbst mit einer vollstreckbaren und der Rechtskraft fähigen Entscheidung. Für den Zivilprozeß aber ist die Formlosigkeit nicht Grundsatz, sondern Ausnahme; sie setzt nach §§ 7, 18 EntlVO Einverständnis der Parteien oder nach § 20 a. a. O. einen Streitwert (bis einschließlich 100 RM[90]) voraus: beides Gesichtspunkte, die im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren keine Rolle spielen. Das bei der Prozeßleitung angewandte freie Ermessen ist dasselbe rein verwaltungsmäßige Ermessen, das die Steuerbehörden bei der Führung eines Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens anzuwenden haben. Bemerkenswert ist, daß auf Grund des § 20 EntlVO sogar von dem bisher im Zivilprozeß nicht erschütterten Grundsatze der Mündlichkeit abgewichen wird[91] [92]).

Über einen Fall der Einschränkung des Grundsatzes der Formlosigkeit des Verwaltungsverfahrens ist unten S. 84 geschrieben.

c. Der Grundsatz der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (Hilfspflichten).

Die Hilfspflichten sind bestimmte, gesetzlich festgelegte, durch das Finanzamt erzwingbare Handlungen des Steuerpflichtigen, die der Aufklärung des Steuerfalles dienen. Über ihre Berechtigung de lege ferenda soll hier nicht gestritten werden, insbesondere nicht darüber, ob sie unter allen Umständen der Aufklärung des wahren Sachverhalts förderlich sind. Sie schließen jedenfalls im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren jede auch nur formelle oder theoretische Parteien- oder Waffengleichheit aus, begründen vielmehr eine Überlegenheit des Anspruchsberechtigten, des durch das Finanzamt repräsentierten Steuerfiskus, über den Steuerpflichtigen, die es gerechtfertigt erscheinen läßt, das Steuerrechtsverhältnis als ein Gewaltverhältnis[93]) und das Steuerverfahren wenn schon nicht seiner Aufgabe, so doch seinem Aufbau nach als Verwaltungsverfahren zu bezeichnen.

Die Hilfspflichten bestehen darin, daß der Steuerpflichtige das wichtigste Material zur Begründung des Steueranspruches

---

90) Seit der 3. Notverordnung vom 6. Oktober 1931 (RGBl I S. 537) Tl. 6 Kap. I § 10 II. Bis dahin war die Wertgrenze 50 RM.

91) Vgl. dazu JW 1930, S. 3291 ff., 1931 S. 2010 ff. und 2452 f. über das sog. Erfurter Bagatellverfahren.

92) Über ein Bagatellverfahren vor den Finanzgerichten (§ 265 RAO) s. unten, S. 73 f.

93) Bühler, § 11 II.

dem Finanzamt offen liefern muß. Das Finanzamt kann ihn zwingen — über das Verfahren siehe unten S. 80 —, eine Steuererklärung abzugeben, d. h. eine Erklärung, die „nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer" [94]) dient (§ 167 S. 2 RAO; 169 S. 2 a. F.). Es kann ferner als Ergänzung von dem Steuerpflichtigen jede zweckdienlich erscheinende Auskunft verlangen (§§ 205 I 2, II, 170 RAO; 205 I 2, II, 172 a. F.), ihn auch zwingen, Geschäftspapiere und Handelsbücher vorzulegen (§§ 171 II, 172 RAO; 173 II, 174 a. F.), Einsicht in Depots und andere verschlossene Behältnisse zu gewähren, sowie das Betreten von Grundstücken zu gestatten (§ 173 RAO; 175 a. F.).

Ob freilich diese Hilfspflichten soweit gehen, daß der Steuerpflichtige gezwungen werden kann, sich selbst einer strafbaren Handlung zu bezichtigen, ist eine andere Frage. Der vom Reichsfinanzhof vertretene, grundsätzlich bejahende Standpunkt [95]) kann mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis [96]) allenfalls insoweit geteilt werden, als es sich um Straftaten handelt, die nicht Steuerzuwiderhandlungen sind, also durch die Finanzämter als Strafbehörden nicht verfolgt werden. Ein anderes muß aber für den praktisch wichtigeren Fall gelten, daß eine Steuerzuwiderhandlung in Frage kommt. Es ist einer der wichtigsten Grundsätze des Strafverfahrensrechts, daß niemand verpflichtet ist, sich selbst der Gefahr einer Strafverfolgung auszusetzen. Daß es diesen Grundsatz auch im Steuerstrafrecht gibt, beweist § 438 Hs. 2 RAO (§ 403 a. F.). Mit der Überleitung des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens in ein Steuerstrafverfahren hören also die Zwangsbefugnisse des Finanzamtes aus den Hilfspflichten des Steuerpflichtigen auf [97]). Indessen hat dieser Satz kaum einen praktischen Wert, wenn der Steuerpflichtige schon im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren zur Angabe eigener Steuerstraftaten gezwungen werden kann. Das

94) § 166 I 1 (§ 168 I 1 a. F.).

95) StuW. 1929 Nr. 370, zustimmend Becker daselbst Sp. 435 (d): die Auskunftspflicht der Mitglieder einer Grundstücks-AG. über Erwerb und Veräußerung von Aktien ist selbst dann gegeben, wenn mit der Auskunft zugleich eine Steuerzuwiderhandlung zugestanden werden müßte.

96) Vgl. dazu unt. S. 26 ff.

97) Becker, § 406, Ziff. 2, 4 a. E.; dadurch wird allerdings die Beschlagnahme der corpora delicti, die im Besitz des Steuerpflichtigen (Beschuldigten) sind (z. B. falsche Steuerzeichen, Plomben, Matritzen, Bücher, unversteuerte Erzeugnisse), nicht gehindert (§§ 430 I, 441 IV, 202 RAO; §§ 305 I, 406 IV, 202 a. F.); vgl. die in § 430 I aufgeführten analogen Vorschriften der StPO (§ 94, 95 I StPO).

Steuergeheimnis[98]) schützt den Steuerpflichtigen zwar wohl davor, daß die Straftaten, die nicht Steuerzuwiderhandlungen sind, zur Kenntnis der Strafverfolgungsbehörden gelangen[99]), nicht aber davor, daß seine Angaben steuerstrafrechtlich gegen ihn verwertet werden, sei es im Steuerverwaltungsverfahren, sei es im ordentlichen Strafprozeß[100]). Dann könnte also das Finanzamt mit der Einleitung eines Strafverfahrens solange zögern, bis die Straftat unter dem Druck der Hilfspflichten im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vom Steuerpflichtigen eingestanden ist, zumal sich die Aufklärung des Steuerfalles und der in Betracht kommenden Steuerstraftat meist tatsächlich decken werden. Hinzu kommt noch, daß für den Zeitpunkt der Einleitung des Strafverfahrens ein entsprechender Aktenvermerk des Finanzamts maßgebend ist, als die einzige Möglichkeit, den Zeitpunkt festzulegen[101]). Aus diesen Erwägungen heraus müssen die Hilfspflichten des Steuerpflichtigen, selbst auf die Gefahr hin, daß ihr Zweck dann in vielen Fällen nicht erreicht wird, da ihre Grenze finden, wo der Steuerpflichtige mit ihrer Erfüllung sich einer Steuerzuwiderhandlung bezichtigen müßte. Vielleicht empfiehlt sich de lege ferenda eine Regelung dergestalt, daß Steuerverwaltungssachen und Steuerstrafsachen innerhalb der Steuerbehörden getrennten Stellen zugeteilt werden und den Strafstellen von den Verwaltungsstellen nur das Material vorgelegt wird, was entweder von dritter Seite oder — ohne Anwendung der Hilfspflichten — vom Steuerpflichtigen erlangt ist.

Aus dem Gesagten folgt zugleich die Abgrenzung der eigentlichen — hier behandelten — erzwingbaren Hilfspflichten von solchen Geboten der Gesetze oder Steuerbehörden an den Steuerpflichtigen, deren Nichtbefolgung diesem zwar Rechtsnachteile bringt, deren Erfüllung aber nicht erzwungen werden kann, z. B. die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nach §§ 160 ff. (162 ff. a. F.), die allgemeine Nachweisungspflicht nach § 171 I[102]) (173 I a. F.), auch die Nachweisungspflicht nach § 164 (166 a. F.), die Pflicht zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung nach § 174 (176 a. F.) u. a. m. Auf diese paßt die Bezeichnung Hilfs p f l i c h t e n schlecht. Denn der Begriff Pflicht setzt Erzwingbarkeit voraus. Ein Gebot, dessen Befol-

98) Vgl. unt. S. 25 ff.
99) RFH 8, 140 (143).
100) Becker, § 10, Ziff. 3a (S. 148).
101) Becker, § 406, Ziff. 2.
102) Letztere ist nur insofern Pflicht, als die Steuerbehörde die Vorlage bestimmter (vorhandener) Beweismittel nach § 171 II (173 II a. F.) verlangen kann.

gung nicht mit den gesetzlichen Mitteln (Verwaltungszwang) erzwungen werden kann und dessen Nichtbefolgung auch nicht mit Ordnungs- oder kriminellen Strafen bedroht ist, enthält keine Pflicht für den Steuerpflichtigen: mag die Nichtbefolgung auch andere Rechtsnachteile, z. B. höhere Besteuerung, Rechtsmittelverkürzung usw. im Gefolge haben [103]). Man spricht hier besser von Hilfslasten. Daß auch die Hilfspflichten regelmäßig zugleich Hilfslasten sind, insofern ihre Nichterfüllung dem Steuerpflichtigen Nachteile bringt [104]), steht dem nicht entgegen.

Auch die Vorschriften der §§ 163, 165 (165, 167 a. F.) enthalten keine Hilfspflichten des Steuerpflichtigen; denn sie sind stets unabhängig von einem auf die Erforschung eines bestimmten Steuerfalles gerichteten Ermittlungsverfahren gegeben, setzen also einen Steuerpflichtigen im verfahrensrechtlichen Sinne nicht voraus [105]). Aus demselben Grunde gehören die ebenfalls sogenannten Hilfspflichten, die der Steueraufsicht dienen (§§ 190 bis 201 RAO; 193 bis 201 a. F.), nicht hierher. Soweit die Steuerbehörde auf Grund dieser Bestimmungen ein Verhalten erzwingen kann, handelt es sich um vorbeugende Maßnahmen, also um regelrechtes Steuerpolizeirecht. Verfahrensrechtlich wird eine derartige Steuerpolizeiverfügung ebenso behandelt wie die Verfügung, mit der das Finanzamt die Erfüllung der eigentlichen Hilfspflichten anordnet (vgl. dazu unten S. 80).

Des weiteren sind begrifflich, nicht nur äußerlich von den Hilfspflichten des Steuerpflichtigen die Pflichten Dritter zur Aussage, Abgabe von Gutachten und Herausgabe von Beweismitteln zu trennen [106]).

Der Zivilprozeß kennt keine Hilfspflichten, auch im Bereich der Untersuchungsmaxime nicht. Sie würden dem Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung beider rechtssuchenden Teile widersprechen [107]). Auch für das Verwaltungsstreitverfahren gilt nichts anderes [108]). Selbst im Strafprozeß, und zwar sowohl im Vorverfahren vor der Staatsanwaltschaft als auch im Verfahren vor dem Strafrichter ist der Grundsatz der Waffen-

---

103) Kormann, S. 80 oben.

104) Z. B. Schätzung (§ 217 II RAO; 210 II a. F.), wenn sie sich zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt.

105) Man erinnere sich an die oben, S. 3 f., gegebene Begriffsbestimmung des Steuerpflichtigen.

106) Vgl. dazu unten S. 40.

107) Man könnte an § 421 ff. ZPO (Herausgabe von Urkunden) denken, jedoch gibt es keine Editions p f l i c h t, sondern nur eine Editions l a s t; vgl. Rosenberg, § 120 IV 2 b a. E. Über den Unterschied zwischen Last und Pflicht s. auch S. 27.

108) Für das steuergerichtliche Verfahren vgl. unten S. 81 f.

gleichheit wenigstens insoweit durchgeführt, als der Beschuldigte sich niemals zu verraten braucht. Er muß sich allerdings Eingriffe in seine Rechtssphäre gefallen lassen (§ 102 StPO), hat also gewisse Duldungspflichten. Von einem positiven Handeln, wie es vom Steuerpflichtigen verlangt wird, ist aber im Strafprozeß niemals die Rede. Dabei soll zwischen Duldungs- und Handlungspflichten kein Wesensunterschied gemacht werden; es genügt festzustellen, daß zumindest ein gradueller Unterschied besteht, insofern die Pflichten, die ein Tätigwerden verlangen, stärker sind als bloße Duldungspflichten [109]).

Dem Verfahren bei Erlaß einer Polizeiverfügung ist zwar nicht das Wort, wohl aber der Begriff der Hilfspflicht geläufig. Auch das Polizeirechtsverhältnis ist ein Gewaltverhältnis, in dem die mit obrigkeitlicher Gewalt ausgestattete Behörde dem Staatsbürger gegenübersteht. Im Rahmen der allgemeinen Ermächtigung des § 14 des Pr. PolVerw. G. vom 6. Juni 1931, der an die Stelle des § 10 II 17 des Allg. Landrechts von 1794 getreten ist (§§ 79 IIa, 80 a. a. O.), kann die Polizei Auskünfte auch von dem Betroffenen, dem Polizeipflichtigen und gerade von diesem in erster Linie verlangen (§§ 18 ff. a. a. O.) [110]). Es handelt sich hierbei um eine den Hilfspflichten des Steuerverfahrens durchaus verwandte Erscheinung [111]). Jedoch liegt ein wichtiger Unterschied darin, daß im Polizeirecht eine allgemeine, im Steuerverfahren dagegen nur eine auf bestimmte Fälle und Gebiete beschränkte Ermächtigung gegeben ist, die freilich im Einzelfall weit stärker fühlbar ist als im Polizeirecht [111]). Man wird einen inneren Unterschied auch in den verschiedenen Aufgaben der Steuer- und Polizeibehörden finden müssen. Ein polizeiwidriger Zustand liegt, wie §§ 14 I, 41 I PolVG. erkennen lassen, dann vor, wenn die öffentliche Sicherheit oder Ordnung gestört ist, oder die Gefahr einer Störung in einem einzelnen Falle besteht (§ 41 I a. a. O.); denn dann ist die öffentliche Sicherheit oder Ordnung bedroht (§ 14 I a. a. O.) [112]). Diesem polizeiwidrigen Zustand, dessen Beseitigung das Ziel der Polizeiverfügung ist, kann man das Rechtsverhältnis zwischen Steuer-

109) Der Wesensunterschied zwischen Handeln und Dulden (Unterlassen) spielt hier keine Rolle. Er hat in Wissenschaft und Rechtsprechung eine eingehende Erörterung erfahren bei der Frage der Unterlassungsdelikte im Strafrecht; vgl. darüber Frank, § 1 IV.

110) Über die entsprechenden Bestimmungen im außerpreußischen Verwalt.-Recht s. Fleiner, S. 388, Anm. 5; Giese-Neuwiem-Cahn, Deutsches Verw.-Recht (Berlin-Wien 1930), S. 152 f.

111) Bühler, § 57 II 1.

112) § 41 I ist eine genauere Umschreibung der in § 14 I festgelegten Aufgaben der Polizei, vgl. Schäfer-Wichards-Wille § 41, Ziff. 2, vor a; Kerstiens VA 36, S. 220.

fiskus und Steuerpflichtigem, zu dessen Aufklärung die Hilfspflichten des Steuerpflichtigen beitragen sollen, nicht gleichstellen (vgl. hierzu das oben über das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren als Erkenntnisverfahren Gesagte, S. 5 ff.).

Im preußischen Steuerverfahrensrecht sind die Hilfspflichten, soweit nicht wie in § 22 der Gew. St. VO. ausdrücklich auf das Reichsrecht Bezug genommen wird, nicht so ausführlich geregelt. Eine an das Reichsrecht anklingende Bestimmung enthält der schon erwähnte § 63 Komm. Abg. G.

d. Das Steuergeheimnis.

Wenn die Steuerverwaltungsbehörde die Offenlegung aller Beziehungen verlangt, müssen „sich die Steuerpflichtigen darauf verlassen können, daß mit dem, was sie der Behörde anvertrauen, nicht Mißbrauch getrieben wird“ [113]). Die strengen Vorschriften über die Wahrung des Steuergeheimnisses leiten mindestens zum Teil ihre Berechtigung her aus der weitgehenden Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen, wie sie in den Hilfspflichten zum Ausdruck kommt.

Das Steuergeheimnis umfaßt den Grundsatz der Nichtöffentlichkeit und der Geheimhaltung der aus Anlaß eines Steuerfalles bekanntwerdenden Tatsachen.

Aus der Formlosigkeit des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens folgt die Nichtöffentlichkeit, insofern in einem grundsätzlich schriftlichen Verfahren, das sich großenteils im inneren Büroverkehr abstielt, für die Zuziehung dritter, unbeteiligter Kreise im allgemeinen kein Raum ist. Die im Zivil- und Strafprozeß als Kontrolle der Gerichte gedachte Öffentlichkeit [114]) erscheint im Steuerverfahren, insonderheit im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, nicht nur entbehrlich, sondern einer geordneten Durchführung der Besteuerung eher hinderlich. Die Öffentlichkeit ist aber in erster Linie nicht „wegen Gefährdung der öffentlichen Ordnung, insbesondere der Staatssicherheit“ (vgl. GVG § 172 a. F.) [115]), das hieße also im Interesse des Steuer-

113) Becker, § 10, Ziff. 2, a. A.

114) Rosenberg, § 23, IV I.

115) Nach der Neufassung der §§ 172 GVG durch die VO v. 9. März 1932 (RGBl. I, S. 121) bildet auch „die Gefährdung eines wichtigen Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses“ einen Grund zur Ausschließung der Öffentlichkeit. Insoweit dient also jetzt auch im Straf- und Zivilprozeß die Nichtöffentlichkeit — da, wo sie besteht oder angeordnet wird — in erheblichem Ausmaß dem Interesse der Beteiligten. Vgl. auch § 23 JugGG., wonach die Verhandlungen vor den Jugendgerichten schlechthin nichtöffentlich sind, auch wohl nur oder mindestens in erster Linie im Interesse des Jugendlichen.

fiskus ausgeschlossen, sondern vornehmlich im Interesse des Steuerpflichtigen; das sind z. T. dieselben oder jedenfalls ähnlichen Gründe, welche die Nichtöffentlichkeit des Vorverfahrens im Strafprozeß rechtfertigen. Auch eine Offenlegung der Steuerlisten ist dem geltenden deutschen Recht im allgemeinen unbekannt [116]).

Von der Öffentlichkeit in diesem Sinne ist die Parteiöffentlichkeit (vgl. dazu unten S. 34 ff.) zu unterscheiden.

Der Grundsatz der Geheimhaltung bedeutet zweierlei: Die Schweigepflicht (§ 22 II Ziff. 1; 10 I a. F.) sowie das Verbot unbefugter Verwertung der aus Anlaß eines Steuerfalles bekannt werdenden Tatsachen (§ 22 II Ziff. 2; 10 I a. F.) [117]). Die Pflicht zur Geheimhaltung trifft — anders im Strafprozeß und Zivilprozeß, in denen die Amtsverschwiegenheit lediglich Dienstvorschrift ist — nicht nur die Beamten einschließlich der ehrenamtlich tätigen Laien, die in der neuen Reichabgabenordnung unter dem Begriff „Amtsträger" (§ 22 III) zusammengefaßt sind, sondern auch die mit dem Steuerfall befaßten Sachverständigen (§ 22 RAO; 10 a. F.). Die Schweigepflicht besteht ferner auch Behörden gegenüber [118]). Ein Schweigegebot der in § 174 II GVG enthaltenen Art (Anordnung durch den Vorsitzenden) fehlt im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren und würde auch in Anbetracht der bereits vorhandenen Vorschriften über die Schweigepflicht überflüssig sein.

Die Verletzung der Schweigepflicht ist unter besonders schwere Strafen gestellt (§ 412 RAO; 376 a. F.) [119]). Außerdem sind dem Steuerpflichtigen gewisse Handhaben gegen die Mitwirkung von Personen gegeben, von denen er eine Verletzung des Steuergeheimnisses, insbesondere die unbefugte Verwertung seiner Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse zu befürchten hat. So kann er Sachverständige im Falle des § 206 II und Ausschußmitglieder nach § 70 (50 a. F.) ablehnen. Von einem subjektiven Recht auf Ablehnung zu sprechen, ist aber bedenklich, da im Falle des § 70 das Finanzamt, im Falle des § 206 II das Landesfinanzamt endgültig über das Ablehnungsgesuch entscheidet. Jedoch können dem Steuerpflichtigen aus der Ver-

116) Ausnahme in § 221 RAO (früher §§ 45, 68 IV RBewG. a. F.), wonach die Einheitswerte des Betriebs- und Grundvermögens eine bestimmte Zeit lang (Offenlegungsfrist) zu jedermanns Einsicht offenliegen.

117) Gülow, S. 13 f.

118) Becker, § 10, Ziff. 2; vgl. auch RFH 29, S. 10 (Gutachten), wo die Schweigepflicht einem Landtagsuntersuchungsausschuß gegenüber bejaht ist.

119) Über die Möglichkeit eines Dienststrafverfahrens nach dem Reichsbeamt.-G., das nur für die Beamten der Reichsfinanzverw. in Frage kommt (der Begriff Amtsträger in § 22 III RAO ist weiter), vgl. Gülow, S. 41 f.

letzung des Steuergeheimnisses Schadensersatzansprüche §§ 823 Abs. II, 839 BGB), nach Art. 131 RV oder § 831 BGB auch gegen das Reich erwachsen, auf die hier nicht näher einzugehen ist [120]).

2. Die justizmäßige Seite.

Den oben unter 1 erörterten Bestimmungen steht eine Reihe anderer gegenüber, die ihren Grund nicht, wie jene, vorwiegend in der Zweigestaltigkeit des Verfahrens, in dem Obrigkeitsverhältnis zwischen Steuerfiskus und Einzelwesen, sondern in der Aufgabe des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens haben. Diese Aufgabe ist, wie oben S. 6 ff näher erläutert, die möglichst genaue Erkenntnis des materiellen Steuerrechtsverhältnisses, und die nachstehend erörterten Grundsätze stellen in diesem Sinne die erkenntnis- oder justizmäßige Seite des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens dar. Es gehören hierher die Grundsätze, die der Erforschung der materiellen Wahrheit dienen: Recht auf Gehör, die „Hilfspflichten" Dritter, Untersuchungsmaxime, freie Beweiswürdigung (unten a bis d); außerdem die Bestimmungen über die Verteilung der Beweislast (e). Zwar gibt es eine materielle Wahrheit, insbesondere eine Untersuchungsmaxime, auch im Verwaltungsverfahren, aber stets nur insoweit sich dieses mit der Erkenntnis eines Sachverhaltes befaßt, die niemals einziger oder Hauptzweck eines echten Verwaltungsverfahrens ist (vgl. oben S. 7). Dasselbe gilt auch für die Beweislastnormen (vgl. dazu unten S. 52 f.).

a. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs.

Das Ziel des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens ist nicht die Anordnung einer Verwaltungsmaßnahme, sondern eine Entscheidung über die Frage des Bestehens einer Steuerpflicht. Der Typus des Erkenntnisverfahrens, der Zivilprozeß, läßt die am Ausgange des Rechtsstreits in dem einen oder anderen Sinne interessierten Parteien miteinander streiten. „Der Egoismus der Parteien und die Gegensätzlichkeit ihrer Interessen sorgen besser, als es eine staatliche Untersuchung vermöchte, für die vollständige Beibringung und Aufhellung des Streitmaterials" [1]), und aus denselben Gründen herrscht auch im (gerichtlichen) Strafprozeß, im Verwaltungsstreitverfahren und im Verfahren vor den Steuergerichten diese sogenannte Verhand-

120) Vgl. dazu Becker, § 10, Ziff. a. E.; ferner Gülow, S. 41 f.
1) Rosenberg, § 62 I.

lungsform [2]), die beiden Parteien die Gewährung ausreichenden rechtlichen Gehörs sichert.

Was für den Prozeß, das dreiseitige Erkenntnisverfahren gilt, muß wenigstens grundsätzlich auch für ein zweiseitiges Erkenntnisverfahren gelten. Zwar läßt sich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gehör, ein Recht auf Mitwirkung am Verfahren, nicht aus der Untersuchungmaxime herleiten. Vom Standpunkt der Untersuchungsmaxime aus ist das Finanzamt allerdings verpflichtet, von Amts wegen den Sachverhalt zu erforschen (§ 204, S. 1, s. dazu u. S. 53 ff.), jedoch kommt es nicht darauf an, aus welcher Quelle das Finanzamt seine Erkenntnis schöpft. Gewiß liegt es am nächsten, den Steuerpflichtigen zu hören und seine Angaben der Besteuerung zugrunde zu legen, das Finanzamt ist aber darauf weder beschränkt noch angewiesen. Daß Untersuchungsmaxime und rechtliches Gehör nichts miteinander zu tun haben, ergibt sich ohne weiteres daraus, daß der Zivilprozeß, in dem das Recht auf Gehör am stärksten ausgebildet ist, vorwiegend von der Verhandlungsmaxime beherrscht ist. Ein Recht des Steuerpflichtigen auf Mitwirkung am Verfahren folgt also aus der Untersuchungsmaxime nicht und bedarf daher einer besonderen Begründung [3]).

In einem zweiseitigen Erkenntnisverfahren gibt es zwar keine streitenden Parteien; denn wenn einer der Beteiligten das Recht und die Fähigkeit hat, das Verfahren mit mehr oder weniger bindender Wirkung für beide Teile zu beenden, so kann man nicht mehr von einem „Streit" reden. Auch in einem solchen Verfahren aber ist der Egoismus der gegensätzlich Interessierten — auf der einen Seite des Steuerfiskus (Finanzamt), auf der anderen Seite des Steuerpflichtigen — das beste Mittel zur Erforschung des wahren Sachverhaltes. Aus denselben Gründen wird der Beschuldigte im staatsanwaltschaftlichen Ermittlungsverfahren — in der Praxis ausnahmslos - mindestens polizeilich vernommen [4]), damit ihm Gelegenheit gegeben wird, das Seinige zur Aufklärung des Straffalles beizutragen. Das ist um so beachtenswerter, als dieses Vorverfahren anders wie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren des Steuerrechts keine in sich abgeschlossene Instanz bildet. A maiore ad minus wird man schließen müssen, daß auch im Verwaltungsstrafverfahren,

2) Rosenberg, a. a. O.

3) A. A. RFH, Bd. 20, S. 32, 33 f.

4) Nur das Recht auf Akteneinsicht ist beschränkt, insofern nur der Verteidiger Akteneinsicht nehmen kann, und zwar unbeschränkt in Gutachten, Protokolle über die Vernehmung des Beschuldigten und über richterliche Handlungen, denen beizuwohnen er befugt ist; im übrigen nur insoweit, „als dies ohne Gefährdung des Untersuchungszweckes geschehen kann" (§ 147 I, III StPO).

das mit einer in gewissen Grenzen der Rechtskraft fähigen [5]) und (nach Rechtskraft) vollstreckbaren Strafverfügung abgeschlossen wird, die Anhörung des Beschuldigten geboten ist [6]).

Muß man sonach dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf rechtliches Gehör grundsätzlich zubilligen, so bleibt an Hand der gesetzlichen Bestimmungen noch näher zu untersuchen, in welchem Umfange dieser Anspruch besteht.

Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs bedeutet zweierlei: zum einen, daß die in einem Verfahren Beteiligten sämtlich zu Gehör kommen müssen; zum anderen, daß sich das ganze Verfahren offen vor den Beteiligten abspielt (sog. Parteiöffentlichkeit [7])). Für das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ergäbe sich daraus, daß die Steuerbehörde die Steuer nicht festsetzen darf, ohne daß der Steuerpflichtige überhaupt gehört ist, und ferner keine Tatsache zu Ungunsten des Steuerpflichtigen verwerten darf, ohne daß ihm Gelegenheit zu sachlicher und rechtlicher Stellungnahme gegeben wird. Die andere Seite des rechtlichen Gehörs, die Parteiöffentlichkeit, ist in der wesentlichsten Beziehung Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Vorgängen der Buchprüfung, von der Person der hierzu und auch sonst verwendeten Sachverständigen, ferner Anwesenheit bei Beweishandlungen (Zeugen- und Sachverständigenvernehmungen, Ortsterminen) und, soweit letztere nicht zugestanden ist (vgl. unten S. 35 ff.) wenigstens Kenntnis vom Beweisergebnis.

Es ist in Literatur und Rechtsprechung nicht weiter streitig und soll darum vorweg genommen werden, daß in den Fällen und in dem Maße, in dem das Gesetz den Steuerbehörden die Anhörung und Zuziehung des Steuerpflichtigen vorschreibt, der Steuerpflichtige ein subjektives öffentliches Recht auf Gehör hat. Für § 205 III (205 IV a. F.) (Pflicht des Finanzamtes zu vorheriger Anhörung bei beabsichtigter Abweichung von der Steuererklärung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen) hat der Reichsfinanzhof dies einmal ausdrücklich bejaht, indem er § 205 IV a. F. als Mußvorschrift bezeichnet, deren Nichtbeachtung Revisionsgrund ist [8]). Trotz der nicht immer zweifelsfreien Fassung wird man dies in Bausch und Bogen auf die anderen Vorschriften, die das rechtliche Gehör betreffen, übertragen

5) Vgl. § 66 des preuß. Pol. Verw. Ges. v. 1931.

6) Das kommt, weil für das Verfahren stets die grundsätzlichen Bestimmungen der Strafprozeßordnung gelten, meist nicht besonders zum Ausdruck, vgl. §§ 413, 419 StPO. — Ob und inwieweit für das Steuerverwaltungsstrafverfahren durch § 442 RAO (407 a. F.) eine Ausnahme begründet wird, darüber s. unten S. 84.

7) Der technische Ausdruck soll hier als solcher verwendet werden, ohne daß damit Finanzamt und Steuerpflichtiger als Parteien bezeichnet werden sollen.

8) RFH. Bd. 12, S. 200.

müssen. Denn das „Rückgrat des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen", wie Becker [9]) den Anspruch (!) auf ausreichendes Gehör bezeichnet, würde praktisch nur geringen Wert haben, wenn es nicht durch das ordentliche Rechtsmittelverfahren gestützt wäre.

Die Abgrenzung der Fälle aber, in denen die Steuerbehörde zur Anhörung und Zuziehung des Steuerpflichtigen verpflichtet ist und folglich der Steuerpflichtige ein Recht darauf hat, macht einige Schwierigkeiten. Die in Frage kommenden Bestimmungen sollen im folgenden näher erläutert werden.

a) Der Grundsatz der Anhörung überhaupt.

Nach § 209 RAO [10]) sollen Dritte „erst dann zu einer Auskunft oder zur Vorlegung von Büchern angehalten werden, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen". Die Angaben des Steuerpflichtigen sind also nicht nur eine — das folgt schon aus § 204 —, sondern die vornehmste Quelle der Erkenntnis für die Steuerbehörde [11]). Sie bilden das notwendige und geeignete Gegengewicht zu einer mehr oder minder einseitigen Interessenvertretung durch die Steuerbehörde und sind deshalb für die Ermittlung der objektiven Wahrheit unerläßlich. Man tut dem § 209 keine Gewalt an, wenn man aus ihm ein Gebot an das Finanzamt zur Anhörung des Steuerpflichtigen auch in den Fällen herleitet, in denen die Zuziehung Dritter von vornherein nicht vorgesehen ist. Die Feststellung, daß der Steuerpflichtige verlangen kann, im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren zumindest in irgend einer Form einmal zu Worte zu kommen, ist danach unbedenklich. Daß die Verletzung dieses Rechtes die Rechtsbeschwerde begründet, ist oben, S. 30, erörtert [12]).

In den Fällen der Veranlagungssteuern ergeht der Steuerbescheid auf Grund einer förmlichen Erklärung des Steuerpflichtigen. Ist die Anforderung einer solchen Steuererklärung notwendig, z. B. nach § 61 Z. 1 u. 2 EinkStG., und nicht dem (verwaltungsmäßigen) Ermessen des Finanzamtes anheimgestellt [13]), so hat der Steuerpflichtige ein Recht darauf, mit der

9) § 204, Z. 3a.

10) Gilt auch nach § 32 der Pr. Gew. St. VO. Man wird ihn analog auf die Pr. Grundvermögens- und Hauszinssteuer anwenden müssen; ob auch auf den Bereich des Komm. Abg. Ges. erscheint mir mit Rücksicht auf die Fassung der §§ 62, 63 daselbst zweifelhaft.

11) Begründung, S. 122.

12) Vgl. hierzu auch Anm. 47 und Text dazu auf S. 41.

13) Vgl. dazu unten S. 80.

förmlichen Steuererklärung gehört zu werden; für die Fälle, in denen die förmliche Steuererklärung nicht notwendig ist, z. B. nach dem Eink. St. Ges., soweit nicht § 61 Z. 1 und 2 in Frage kommen, bleibt das Recht des Steuerpflichtigen, überhaupt gehört zu werden, wenn auch nicht gerade mit einer förmlichen Steuererklärung, nach den Ausführungen des vorhergehenden Absatzes unberührt.

Eine weitere Frage ist, ob dem Steuerpflichtigen eine von der seinigen abweichende Sach- und Rechtsauffassung des Finanzamtes sowie neue, sich im Laufe des Verfahrens ergebende, für die Steuerpflicht erhebliche Momente zur Kenntnis und Stellungnahme mitgeteilt werden müssen, bevor sie im Steuerbescheid (zu seinen Ungunsten) verwertet werden dürfen, ob der Steuerpflichtige also auch das „letzte Wort" hat, wie der Angeklagte nach § 258 II, III StPO. Für die Fälle der Veranlagungssteuern folgt ein Recht auf das letzte Wort aus § 205 III (205 IV a. F.), wonach der Steuerpflichtige gehört werden muß, wenn die Steuerbehörde zu seinen Ungunsten von der Steuererklärung abweichen will. Der Reichsfinanzhof [14]) hat es allerdings für zulässig erklärt, daß die in § 205 III (205 IV a. F.) vorgeschriebene Beanstandung der Steuererklärung im Einspruchsverfahren nachgeholt wird, billigt also dem Steuerpflichtigen kein unbedingtes Recht auf Gehör im Sinne von § 205 III schon innerhalb des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens zu. Die Entscheidung ist im Ergebnis unbedenklich, widerspricht aber der Stellung des Einspruchsverfahrens als eines besonderen, in sich abgeschlossenen Rechtsmittelverfahrens, die, wie der Reichsfinanzhof selbst an anderer Stelle ausgesprochen hat [15]), zwar möglicherweise de lege ferenda reformbedürftig, aber doch geltenden Rechts ist [16]).

Es würde verfehlt sein, aus der besonderen Bestimmung für die Veranlagungssteuern darauf zu schließen, daß bei den Nichtveranlagungssteuern eine Anhörung entsprechend dem § 205 III nicht geboten sei. Man wird vielmehr auf diese Steuern den § 205 III analog anwenden müssen, nach § 97 III (79 III a. F.) auch in den Fällen, in denen die Steuer das Entgelt für Steuerzeichen darstellt [17]). Es ist eine dem Rechtsstaat fremde Auffassung, daß ein mit staatlichen Hoheitsattributen (Rechtskraft, Vollstreckbarkeit) ausgestatteter Titel zustande

14) RFH. Bd. 12, S. 200.

15) RFH. Bd. 24, S. 216.

16) Vgl. dazu Hensel, S. 182, Anm. 1.

17) Bei den letzteren hat diese zweite Anhörung allerdings nur untergeordnete Bedeutung.

kommt, ohne daß dem Betroffenen ausreichende Gelegenheit zur Wahrnehmung seiner Rechte gegeben wird. Dazu reicht eine einmalige, zu Beginn des Verfahrens erfolgende Anhörung nicht aus; denn der Steuerpflichtige ist gar nicht in der Lage, sich gegen alles, was nur möglicherweise gegen ihn verwertet werden kann, von vornherein zu verteidigen. Wollte man das von ihm verlangen, so hieße das eine verkappte Eventualmaxime in das Steuerverfahren einführen, die selbst im Gebiete der Verhandlungsmaxime, wo sie einzig und allein denkbar ist, nur als Ausnahme rechtens ist [18]). Ganz besonders muß dies für solche Tatsachen gelten, die erst durch eine Beweisaufnahme oder auf andere Weise nachträglich in das Verfahren eingeführt werden und die der Steuerpflichtige vorher nicht kennen konnte.

Danach hat das Finanzamt Tatsachen und Beweisergebnisse — letztere wenigstens inhaltlich —, die es gegen den Steuerpflichtigen verwerten will, diesem zwecks Stellungnahme mitzuteilen, soweit sie ihm unbekannt sind. Auch aus §§ 256, 257 (240, 241 a. F.), in denen die Mitteilung von Beweisergebnissen für das Rechtsmittelverfahren vorgeschrieben ist, folgt nichts anderes. Der Reichsfinanzhof [19]) hält diese Bestimmungen mit Recht auch auf das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren für anwendbar. Es mag sein, daß sich aus der systematischen Stellung und dem Wortlaut der zitierten Paragraphen Bedenken gegen diese Auffassung ergeben können [20]). Die Entscheidung fußt aber auf dem richtigen Grundgedanken, daß der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen vereitelt oder beeinträchtigt werden würde, wenn der Steuerpflichtige erst im Rechtsmittelverfahren vorbringen kann, was er schon im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren hätte vorbringen können, wenn ausreichendes Gehör gewährt worden wäre. Der Reichsfinanzhof hat sich des öfteren dafür eingesetzt, „daß auch gegenüber einem an sich klaren Wortlaut der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung des Gesetzes sich durchzusetzen vermögen" [21]). Entsprechendes muß für solche Bedenken gelten, die sich nicht so sehr aus dem Wortlaut, als vielmehr aus der systematischen Stellung einer Bestimmung ergeben.

18) Vgl. z. B. §§ 279, 528, 529 ZPO.

19) RFH. Bd. 18, S. 146. — Die Entscheidung betraf eine Zolltarifauskunft und liegt vor der Schaffung des § 236 (223 a a. F.). Wenn diese Bestimmung im Einzelfall die Anwendung der §§ 256, 257 ausschließt, so ändert dies nichts an der grundsätzlichen Bedeutung der zitierten Entscheidung. Über das Auskunftsverfahren insbesondere vgl. unten S. 81.

20) Bühler, § 67, Anm. 5.

21) RFH. Bd. 22, S. 191 (193); vgl. auch RFH, Bd. 27, S. 67.

Dagegen kann nicht eingewandt werden, daß wenigstens in den Fällen, in denen gegen den Steuerbescheid der Einspruch gegeben ist, eine vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen überflüssig sei [22]). Die Möglichkeit des Einspruches bedeutet erhöhten Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen. Wird dem Steuerpflichtigen dafür ausreichendes Gehör vor Erlaß des Steuerbescheides versagt, so ist damit der Vorteil, den ihm der Einspruch bieten soll, mehr als wieder wettgemacht; denn der Steuerpflichtige müßte erst einen vollstreckbaren und der Rechtskraft fähigen Titel gegen sich ergehen lassen, ehe er zu den Grundlagen der Steuerpflicht ausreichend Stellung nehmen kann.

Eine Anhörung des Steuerpflichtigen verbietet sich natürlich im Sicherungsverfahren (§§ 378 ff. RAO; 351 ff. a. F.). Auch vor vorläufiger Festsetzung der Steuer bedarf es ihrer nicht (§ 100 RAO; 82 a. F.). Auch die vorläufige Festsetzung der Steuer ist ihrem Inhalte nach Sicherungsmaßnahme; der Steuerpflichtige hat im Nachverfahren (§ 225 I RAO; 214 I a. F.) Gelegenheit, zu Worte zu kommen, und genießt gegen den endgültigen Bescheid unverkümmerten Rechtsmittelschutz [23]). Der gesetzgeberische Grund für das Unterbleiben der Anhörung in diesen Fällen ist derselbe wie bei Arrest und einstweiliger Verfügung, sowie bei Erlaß eines Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses im Zivilprozeß (§§ 916 ff., 935 ff.; 828 ff., insbesondere 834 ZPO). In allen diesen Fällen würde die vorherige Anhörung des Steuerpflichtigen bezw. des Schuldners den Zweck der Maßnahme vereiteln [24]).

β) Das Recht auf Zuziehung und Beteiligung am Verfahren: Parteiöffentlichkeit.

Eine von der im vorhergehenden Abschnitt behandelten verschiedene (vgl. oben S. 30 f.) Frage ist, ob und inwieweit der Steuerpflichtige im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ein Recht nicht nur auf Anhörung in dem oben unter α erörterten Sinne, sondern auch auf Parteiöffentlichkeit hat. Zur Parteiöffentlichkeit gehören das Recht auf Akteneinsicht und auf Teilnahme und, soweit dieses nicht gewährt wird, auf Kenntnis von

22) Das scheint die ratio legis für die Schaffung des § 223 a a. F. gewesen zu sein. Daraus können aber keine Rückschlüsse für das reguläre Steuerverfahren gezogen werden.

23) Bühler, § 70, III, 1 a. E.

24) Zur Frage der Anhörung im preußischen Steuerverfahren vgl. § 63 IV, Komm. Abg. G.

den Vorgängen der Beweisaufnahme, insbesondere den Namen der gehörten oder zu hörenden Zeugen und Sachverständigen.

Den umfassendsten Ausdruck würde die Parteiöffentlichkeit finden in der Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, Akteneinsicht zu nehmen. Ein Recht darauf hat der Steuerpflichtige im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren aber nicht. Das muß aus § 267 (247 a. F.) geschlossen werden, der dem Steuerpflichtigen im Berufungsverfahren ein solches (beschränktes) Recht gewährt. Anders ist es im Zivilprozeß, in dem die Parteien uneingeschränkte Akteneinsicht nehmen können (§ 299 I ZPO), aber auch im Strafprozeß, in dem der Beschuldigte wenigstens mittelbar (durch seinen Verteidiger [25]) vom Akteninhalt Kenntnis nehmen kann [26]). In der grundsätzlichen Nichtgewährung der Akteneinsicht kommt wieder die verwaltungsmäßige Seite, die Nichtprozeßnatur des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens zum Ausdruck. Ob es nicht de lege ferenda zweckmäßig wäre, dem Steuerpflichtigen ein solches Recht zu gewähren, etwa in denselben Grenzen, in denen der Beschuldigte nach § 147 I, II StPO schon im Vorverfahren durch seinen Verteidiger Akteneinsicht nehmen kann (vgl. dazu oben S. 29, Anm. 4), mag dahingestellt bleiben. De lege lata ist die Steuerbehörde, auch nicht in den Grenzen des § 11 (6 a. F.), nicht verpflichtet, schon im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren dem Steuerpflichtigen Akteneinsicht zu gewähren. Die Nichtgewährung ist also kein im Rechtsmittelverfahren zu beachtender Verfahrensmangel. Der Schluß aufs Gegenteil aus § 267 (247 a. F.) scheint mir bei der ins Einzelne gehenden Fassung der Bestimmung zwingend [27]).

Wenn nun dem Steuerpflichtigen die Akteneinsicht im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren zwar versagt ist, so würde es damit doch vereinbar sein, ihn bei den im Laufe des Verfahrens notwendig werdenden Beweisaufnahmen zuzuziehen, dergestalt, daß ihm durch rechtzeitige Mitteilung Gelegenheit zur Teilnahme gegeben wird. Von einem unbedingten Recht auf Zuziehung zu sprechen, hat aber in einem Verfahren, das eine

---

25) Dessen sich zu bedienen, der Beschuldigte stets berechtigt ist (§§ 137 f. StPO).

26) Für das Verwaltungsstreitverfahren fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung der Frage. Für das Verfahren nach preuß. Steuerrecht dürfte das Recht auf Akteneinsicht zu verneinen sein; vgl. § 10 I Grundverm. St. G., § 8 I Hauszs. St. VO, nach denen § 247 RAO a. F. nicht einmal auf das Rechtsmittelverfahren angewendet werden soll, ferner § 35 Gew. St. VO, nach dem § 247 RAO a. F. entsprechend anzuwenden und deshalb ein Recht auf Akteneinsicht im erstinstanzlichen Veranlagungsverfahren zu versagen ist (vgl. Text).

27) Vgl. zur Frage der Akteneinsicht im Rechtsmittelverfahren unten S. 71.

förmliche Beweisaufnahme nicht kennt, keinen Sinn. Ob § 257, S. 1 (241, S. 1, a. F.), der bei mündlicher Zeugen- und Sachverständigenanhörung im Rechtsmittelverfahren die Möglichkeit einer Zuziehung des Steuerpflichtigen vorsieht, auch auf das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren angewendet werden kann, erscheint zweifelhaft. Der Reichsfinanzhof [28]) hat die Anwendbarkeit der §§ 256, 257 (240, 241 a. F.) auf das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren aus dem Zweck der verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Reichsabgabenordnung heraus bejaht. Der Wortlaut des Gesetzes spricht gegen diese Entscheidung („im Rechtsmittelverfahren") [29]), und für Zolltarifauskünfte [30]) — eine solche war Gegenstand der zit. Entscheidung — ist im § 236 (223 a a. F.) jetzt die Anwendbarkeit der §§ 256, 257 (240, 241 a. F.) im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren ausdrücklich verneint. Auch wenn man die Anwendbarkeit bejaht, so bedeutet dies nur, daß die Steuerbehörde in den Grenzen des freien, verwaltungsmäßigen Ermessens über die Zuziehung des Steuerpflichtigen zu befinden hat, und man nur mit Rücksicht auf die Nachprüfbarkeit dieses Ermessens (§§ 11, 297) von einem beschränkten Recht auf Parteiöffentlichkeit reden kann, das zudem noch dadurch bedingt ist, daß ein Beweistermin stattfindet und die Steuerbehörde nicht auf anderem Wege die Beweise erhebt [31]).

Im Zivil- und Strafprozeß, aber auch im Verwaltungsstreitverfahren (über das Verfahren vor den Steuergerichten s. unten S. 84) haben die Parteien ein Recht auf Teilnahme an der Beweisaufnahme [32]). Das hat seinen Grund darin, daß die Beweisaufnahme stets durch Formvorschriften gebunden und deshalb die Möglichkeit gegeben ist, den Parteien Gelegenheit zur Teilnahme zu geben. Erfährt die Partei oder ihr Prozeßvertreter nicht rechtzeitig von dem stattfindenden Termine, so erlangt sie einen (verzichtbaren) Revisionsgrund. Die Ausnahmestellung, die das Vorverfahren vor der Staatsanwaltschaft einnimmt, ist damit gerechtfertigt, daß die Beweisauf-

28) RFH. Bd. 18, S. 146.

29) Über § 256 (240 a. F.) vgl. oben S. 33.

30) Daß es sich dabei um eine Abart des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens handelt, die im übrigen besonderen Regeln nicht untersteht, ist unten S. 81 ausgeführt.

31) Deshalb bleibt aber das im bürgerlichen Recht begründete Recht des Steuerpflichtigen unberührt, bei Beweishandlungen, die in seiner Rechtssphäre (Wohnung, Betrieb) stattfinden (z. B. Buch- und Betriebsprüfungen), zugegen zu sein. Beschränkungen dieses Hausrechts sind jedenfalls nur dann gerechtfertigt, wenn der Pflichtige den Zweck der Untersuchung stören oder vereiteln will. Vgl. die Bestimmungen für die Durchsuchung nach §§ 102 ff. (106) und 164 StPO.

32) §§ 357, 367 ZPO; 323 f., 244, 247, 251 StPO; 76, 120 LVG.

nahme in der Hauptverhandlung wiederholt wird und Beweisergebnisse aus dem Vorverfahren nur dann verwertet werden dürfen, wenn Gelegenheit zur Teilnahme an der Beweisaufnahme gewährt ist[33]).

Wenn man von der vom Verfasser oben S. 33 vertretenen Ansicht ausgeht, daß der Steuerpflichtige auch schon im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren verlangen kann, daß ihm Beweisergebnisse mitgeteilt werden, so ergibt sich daraus die weitere Frage, ob sich diese Mitteilungspflicht des Finanzamtes auch auf die Quellen erstreckt, aus denen es seine Kenntnis schöpft und ob der Steuerpflichtige, wenn er schon nicht an den Beweishandlungen teilnehmen kann, wenigstens insoweit ein Recht auf Parteiöffentlichkeit hat. Es kann nicht zweifelhaft sein, daß die Kenntnis dieser Quellen, insbesondere der Namen der Zeugen und Sachverständigen, für den Steuerpflichtigen von großem Wert ist, weil er daraus Bedenken gegen die Glaubwürdigkeit und Objektivität herleiten und geltend machen kann. Dabei kommt es nicht so sehr darauf an, ob er die Namen der Zeugen und Sachverständigen vor ihrer Anhörung oder nachher erfährt.

Der Reichsfinanzhof hat verschiedentlich[34]) dem Steuerpflichtigen ein solches Recht versagt, die Offenbarung der Namen zugezogener dritter Personen vielmehr in das Ermessen des Finanzamtes (§ 11) gestellt, und sich dabei auf die §§ 206, 257, 267, sowie vor allem auf den Willen des Gesetzgebers berufen.

§ 206 II handelt über das Ablehnungsrecht des Steuerpflichtigen bezüglich einer vom Finanzamt zum Sachverständigen bestellten Person. Dieses ist zwar dadurch bedingt, daß der Steuerpflichtige von der Person des Sachverständigen rechtzeitig, d. h. v o r deren Anhörung Kenntnis erhält, hat aber nichts damit zu tun, ob der Steuerpflichtige verlangen kann, daß ihm der Name des Sachverständigen überhaupt, also wenn nicht vor, so doch wenigstens nach Erstattung des Gutachtens mitgeteilt wird. Es heißt in § 206 II, daß der Name der Person, die das Finanzamt beauftragen will, dem Steuerpflichtigen mitzuteilen ist, „soweit nicht Gefahr im Verzuge liegt", d. h. soweit nicht die mit der vorherigen Mitteilung notwendig werdende Verzögerung der Beweisaufnahme (Erstattung des Gutachtens) untunlich erscheint. Auf das, was nach Erstattung des Gutachtens zu geschehen hat, kann sich § 206 II also nicht wohl beziehen, weil dann eine Verzögerung der Beweisaufnahme nicht

33) § 251 II, 193 StPO; ebenso nach § 441 VI RAO (406 VI a. F.).

34) RFH, Bd. 11, S. 202; St. u. W. 1928, Nr. 480; ebenso Becker, § 206, Z. 1, § 241, Z. 1, § 247 Z. 3; Mrozek, § 241, Anm. 2; Bühler, § 67, IV zu Anm. 4.

mehr in Frage kommt. Erst recht aber für Auskunftspersonen besagt die Bestimmung des § 206 II nicht; denn ein Ablehnungsrecht bezüglich einer Auskunftsperson gibt es, ebensowenig wie im Zivil- und Strafprozeß, auch im Steuerverfahren nicht. Der vom Reichsfinanzhof [35]) aufgestellte Satz: „Gleichzeitig folgt durch Schluß aus dem Gegenteil (argumento e contrario), daß in gewöhnlichen Fällen die im § 206 vorgesehene eidliche Verpflichtung und die Namensmitteilung nicht notwendig ist, und dasselbe gilt auch für Auskunftspersonen", ist also nicht überzeugend.

Ob § 257 (241 a. F.) auf das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren angewendet werden kann, braucht in diesem Zusammenhange nicht mehr erörtert zu werden [36]). Der Reichsfinanzhof [37]) will den § 257 (241 a. F.) so verstanden wissen, „daß der Steuerpflichtige nur einen Anspruch auf Mitteilung des Beweisergebnisses, nicht des Namens der vernommenen Person erhält". Es besteht aber kein Grund, aus dieser zunächst für das Rechtsmittelverfahren gegebenen Bestimmung darauf zu schließen, daß der Steuerpflichtige erst recht im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren eine Namensmitteilung nicht verlangen könne. Dafür ergibt § 257 (241 a. F.) keine Anhaltspunkte; zum „Beweisergebnis" können ohne Not auch die Namen der Zeugen oder Sachverständigen gerechnet werden: ihre Person ist für die Beurteilung der Aussage von ausschlaggebender Bedeutung.

Dasselbe muß bezüglich des § 267 I 2 (247 I 2 a. F.) gelten, wonach im Berufungsverfahren Gutachten und Auskünfte nur mit Zustimmung der Stelle, die diese eingezogen hat, vom Steuerpflichtigen eingesehen werden können. Es können durchaus andere Gründe sein, aus denen die Behörde dem Steuerpflichtigen keine oder nur beschränkte Akteneinsicht gewährt. Die Erwägung, „daß die Auskunftspersonen und Sachverständigen, falls nicht Gegengründe vorliegen, sicher sein sollen, daß ihr Name dem Steuerpflichtigen nicht bekannt wird" [38]), braucht durchaus nicht maßgebend für die Behörde zu sein, die die Genehmigung zur Akteneinsicht gibt oder verweigert.

Ergibt der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen somit keine geeignete Grundlage für die vom Reichsfinanzhof vertretene Auffassung, so wird man ihr — wenigstens de lege lata — doch zustimmen müssen mit Rücksicht auf den in den Aus-

35) RFH, Bd. 11, S. 202.
36) Vgl. dazu oben S. 33 .
37) RFH, Bd. 11, S. 201.
38) RFH, a. a. O., S. 202; vgl. auch Karger i. D. St. Zt. 1930, S. 373.

schuß- und Plenarverhandlungen [39]) zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers. Die Regierung vertrat die Auffassung, daß die Namen der Auskunftspersonen und Sachverständigen dem Steuerpflichtigen je nach Ermessen des Finanzamts (§ 11 RAO; 6 a. F.) verheimlicht werden müßten, weil sie von der grundsätzlichen Offenbarung der Namen eine Verhetzung der Bevölkerung und einen Mangel an Sachverständigen und zur Auskunft bereiten Personen befürchtete [40]). Von anderer Seite wurden jedoch gegen die Geheimhaltung der Namen gewichtige Gründe geltend gemacht mit Bezug auf das Interesse des Steuerpflichtigen. Im Widerstreit der Interessen gelang es schließlich der Regierung, einen Ergänzungsantrag durchzubringen, der den §§ 257, 267 (241, 247 a. F.) die heutige Fassung gegeben hat. Wenn aber die geltende Fassung durch die Stimmen der Mehrheit Gesetz geworden ist, so erscheint es gerechtfertigt, für die Auslegung den Willen der Antragsteller zugrunde zu legen, zumal damals, bei Beratung der Reichsabgabenordnung (1919!), die Bedenken gegen die Offenbarung der Namen wohl nur zu begründet waren.

De lege ferenda muß dies System heimlicher Beweisaufnahme starken Bedenken begegnen [41]). Für die Erkenntnis der objektiven Wahrheit, die oberstes Ziel des Steuerverfahrens ist, ist die Glaubwürdigkeit der Auskunftspersonen und die Objektivität der Sachverständigen von großer Wichtigkeit. Wenn diese wissen, daß sie für das, was sie sagen, mit ihrem Namen einzustehen haben, wie in anderen Fällen, in denen sie zu Nutzen oder Schaden des einen oder anderen aussagen (im Zivil- und Strafprozeß), so liegt darin die wichtigste Gewähr für ihre Wahrhaftigkeit und Objektivität. Außerdem kann der Steuerpflichtige selbst der Steuerbehörde solche die Person des Zeugen oder Sachverständigen betreffenden Umstände vortragen, die geeignet sind, die Glaubwürdigkeit oder Objektivität zu beeinflussen, und die der Steuerbehörde sonst verborgen blieben. Mit Bezug auf Sachverständige ist dies umso wichtiger, als die Reichsabgabenordnung keine Ablehnung des Sachverständigen aus Gründen mangelnder Objektivität kennt (anders der Zivilprozeß und der Strafprozeß [42]). Die Ablehnung nach § 206 II 2 RAO kann nur

39) Die einschlägigen Stellen sind bei Mrozek a. a. O. zitiert.

40) Bedenken, die auch nach Ansicht des Reichsfinanzhofes nicht bestehen, wenn eine Behörde das Gutachten erstattet hat, St. u. W. 1928, Nr. 480, Becker, § 188 Z. 2.

41) Daß die Geheimhaltung der Namen von Sachverständigen wenigstens de lege ferenda bedenklich sei, geben Becker (§ 247 Z. 3) und auch wohl der Reichsfinanzhof (RFH, Bd. 11, S. 201) zu.

42) § 406 ZPO, § 74 StPO. — Was für das Verwaltungsstreitverfahren gilt,

damit begründet werden, daß die Person des Sachverständigen eine Verletzung des Steuergeheimnisses befürchten läßt, nicht aber damit, daß der Sachverständige befangen sei.

Ein Recht auf Namennennung (de lege ferenda) würde allerdings nur bezüglich solcher Personen gerechtfertigt sein, deren Bekundung zur Begründung einer Steuerpflicht gegen den Steuerpflichtigen verwendet werden soll und auch verwendet wird. An der Nennung solcher Personen, deren Bekundungen entweder dem Steuerpflichtigen günstig sind oder das Finanzamt lediglich auf die Spur eines Steuerfalles gebracht haben, hat der Steuerpflichtige kein Rechtsschutzinteresse, auch nicht etwa deshalb, weil derartige Auskünfte und Gutachten ihm möglicherweise Anhaltspunkte für eine noch weitere Herabminderung der Steuer bieten. Denn die Steuerbehörde ist zwar im Verfolg der Untersuchungsmaxime verpflichtet, auch das, was zugunsten des Steuerpflichtigen spricht, zu berücksichtigen, sie braucht aber anders wie der Steuerpflichtige (Hilfspflichten oben S. 21 ff.) diesem kein Material an die Hand zu geben.

b. Der Zeugnis- und Begutachtungszwang (sog. Hilfspflichten Dritter).

Dem Prinzip der materiellen Wahrheit entspricht es, daß das Finanzamt zur Aufklärung des Sachverhaltes Auskünfte und Gutachten von dritten, als unmittelbar berechtigt und verpflichtet nicht beteiligten Personen verlangen kann. Diese im Steuerverfahren nicht eben glücklich sogenannten Hilfspflichten Dritter (§§ 175 bis 187 RAO; 177 bis 188 a. F.) sind eine rein erkenntnismäßige Erscheinung, die in dieser Form dem Verwaltungsrecht sonst unbekannt ist. Sie entsprechen dem Zeugnis- und Begutachtungszwang des Prozeßrechts[43]) und unterscheiden sich von diesem in den Grundzügen nur dadurch, daß im Steuerverfahren Dritte nur subsidiär, d. h. nur dann zur

---

ist nicht klar. Ich halte § 406 ZPO für entsprechend anwendbar. Zustimmend Friedrichs LVG, § 78, Ziff. 2; derselbe Verwaltungsrechtspflege, S. 894; Stier-Somlo, § 76, Ziff. 1, a. a. O., OVG in JW 1919, S. 748; anscheinend auch Brauchitsch, § 62, LVG, Ziff. 2; Schultzenstein, Verw. Arch., Bd. 11, S. 413.

43) Zeugen: §§ 380 ff., 386 ff. ZPO; 87 I LVG; 51 ff. StPO; Zwang zur Vorlage von Beweisstücken (dem Zivilprozeß und dem Verwaltungsstreitverfahren unbekannt) wie nach § 95 StPO (§ 183 RAO; 185 a. F.). — Sachverständige: §§ 306 f. ZPO; 78 I LVG; 74 f. StPO (§§ 186 RAO; 188 a. F.; 206 II 2). — Ein Aussageverweigerungsrecht besteht im wesentlichen wie im Strafprozeß, vgl. §§ 176 bis 180 RAO (178 bis 182 a. F.) mit §§ 176 bis 180 RAO (178 bis 182 a. F.) mit §§ 52 bis 55 StPO und Art. 38 I RV, der auch auf das Steuerverfahren anzuwenden ist. Jedoch müssen im Steuerverfahren Rechtsanwälte über Beratungen in Steuersachen aussagen, es sei denn, daß sie sich selbst einer strafbaren Handlung be-

Aufklärung herangezogen werden können, wenn Maßnahmen gegen den Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen“ [44]). Daraus folgte bisher, daß Dritte niemals in einem Steuerverfahren „gegen Unbekannt“ vernommen werden konnten mit dem Ziele, Namen und Person dieses „Unbekannt“ ausfindig zu machen [45]). Das ist durch den in der Neufassung eingeführten § 201 RAO anders geworden, insofern die Finanzämter jetzt auch zum Zwecke der Erforschung unbekannter Steuerfälle Auskünfte von jedermann verlangen können [46]), eine Vorschrift, bei deren Anwendung aber stets § 11 (§ 6 a. F.) zu beachten ist [47]).

Die dem Prozeßrecht fremde Subsidiarität nach § 209 I 1 erinnert äußerlich an eine Bestimmung des Polizeirechts, wonach Dritte, nicht Polizeipflichtige, erst dann in Anspruch genommen werden können, „wenn die Polizeibehörde nicht andere zur Beseitigung der Gefahr führende Maßnahmen treffen kann“ [48]). Mit dieser Inanspruchnahme Dritter können aber die Hilfspflichten nicht auf eine Stufe gestellt werden [49]). Im Polizeirecht wird von dem Dritten ein Handeln oder Unterlassen gefordert mit dem unmittelbaren Ziel der Beseitigung des polizeiwidrigen Zustandes; im Steuerrecht dient die Inanspruchnahme Dritter lediglich der Aufklärung, also nur mittelbar der Verwirklichung des Steueranspruches.

Das Verfahren bei Anordnung dieser Hilfspflichten Dritter ist dasselbe wie bei den Hilfspflichten des Steuerpflichtigen, vgl. dazu unten S. 80.

---

zichtigen müßten (§ 177 II RAO; 179 II a. F.). Ferner gibt es im Steuerrecht kein allgemeines Aussageverweigerungsrecht bei naher Verwandtschaft (§ 176 RAO; 178 a. F.).

44) § 209 I 1. Sowohl der Dritte wie der Steuerpflichtige haben ein im Beschwerdeverfahren durchzufechtendes Recht auf Innehaltung dieser Vorschrift, RFH, Bd. 7, S. 233: In einer Umsatzsteuersache hatte das Finanzamt zur Ermittlung der Steuerpflicht von 90 namentlich aufgeführten Schuhmachern und Sattlern einem Lederhändler aufgegeben, Angaben darüber zu machen, welche Mengen Leder er innerhalb eines bestimmten Zeitraumes an die einzelnen geliefert habe. Das Verlangen des Finanzamtes wurde vom Reichsfinanzhof für ungerechtfertigt erklärt, weil es sich zunächst an die angeblichen Pflichtigen selbst hätte halten müssen. — Vgl. ferner RFH, 30, S. 41; auch RStBl. 1932, Nr. 727, wonach die Subsidiarität auch für die nach § 188 I (§ 191 a. F.) einzuholenden Auskunft der Behörde usw. gilt.

45) Bühler, § 60 I 1, zu RFH, Bd. 8, S. 277.

46) Vgl. RFH 30 (Gutachten) S. 233 (234); Becker Hch., S. 101; a. A. allerdings Doppe, DStZ 1932, S. 135; Herrmann, DStZ 1932, S. 179 ff.

47) Schmiergelder z. B., die vor der Geltung des § 201 n. F. gezahlt sind, brauchen nicht verraten zu werden, RStBl 1932, Nr. 707.

48) § 21, S. 2, preuß. Pol. Verw. Ges. v. 1931.

49) Bühler, § 60, vor I.

c. Die Untersuchungsmaxime.

Jedes behördliche Verfahren, an dessen Ausgang die staatliche Gemeinschaft in irgendeiner Form interessiert ist, steht unter dem Zeichen der Untersuchungsmaxime, d. h. über Umfang und Bewertung des Streitstoffes, sowie über die Beendigung des Verfahrens entscheidet die Behörde, nicht die Erklärung des oder der Beteiligten. Den Gegensatz bildet die Verhandlungsmaxime, kraft derer die Parteien über den Prozeßstoff und auch über den Prozeß verfügen. Die Verhandlungsmaxime beherrscht den Zivilprozeß, ist aber auch für diesen auf dem Gebiete des Prozeßrechts und in solchen Prozessen eingeschränkt, in denen familienrechtliche Ansprüche verhandelt werden. Man faßt den Gegensatz auch dahin, daß die Verhandlungsmaxime nur eine formelle, die Untersuchungsmaxime dagegen eine materielle Wahrheit erstrebe. Jedoch ist dies nur mit Einschränkungen richtig; denn auch die Verhandlungsmaxime will kein der materiellen Wahrheit widersprechendes Ergebnis hervorbringen [50]).

Die Auswirkungen der Untersuchungsmaxime liegen ausschließlich auf dem Gebiete des Erkenntnismäßigen, und im Polizeiverwaltungsverfahren kann man nur insofern von einer Untersuchungsmaxime reden, als darin über das Vorhandensein eines Sachverhaltes als Vorfrage befunden wird. Demgemäß ist auch im Steuerverfahren Zweck und Ziel der Untersuchungsmaxime einzig und allein, eine gerechte, d. h. der materiellen Rechtslage entsprechende Durchführung der Besteuerung zu gewährleisten. Dem Reiche soll werden „was ihm gebührt, nicht weniger, aber auch nicht mehr" [51]). Daß sich hieraus bei der Zwitterstellung der Steuerbehörden — sie sind einerseits die zur Wahrnehmung der Interessen des Reichs berufenen Organe, die Steueranwälte des Reichs, andererseits die entscheidenden Behörden — Schwierigkeiten ergeben, ist nicht zu verkennen [52]). Für verfehlt halte ich es aber, wenn bei zweifelhaften Rechtsfragen der fiskalischen Auffassung schlechthin der Vorzug gegeben wird [53]). Zwar gibt es sehr wohl Fälle, in denen objektiv die eine wie die andere Meinung mit gutem Gewissen vertreten werden können. Aber der entscheidende Beamte muß fähig sein, aus eigenen Erwägungen sich für die eine oder andere Meinung zu entscheiden, und inwiefern es dann

50) Rosenberg, § 62, I; Schultzenstein, ZZP 43, S. 341; a. M. anscheinend Brauchitsch, § 71, LVG, Ziff. 3a a. E.

51) Becker, § 204, Ziff. 1; Begründung S. 120.

52) Becker, a. a. O.

53) Dies will Ball, JW 1921, S. 547.

noch einer Nachhülfe durch den Grundsatz „in dubio pro fisco" bedarf, ist nicht recht einzusehen. Der Staatsanwalt im Strafprozeß handelt nicht anders.

Welchen Inhalt die Untersuchungsmaxime im Steuerverfahren hat, soll im einzelnen an Hand einer Gegenüberstellung mit der Verhandlungsmaxime gezeigt werden.

a) Umfang des Streitstoffes: Erforschung von Amts wegen, keine Behauptungs- und Beweisführungslast, kein Antragsprinzip.

„An der Spitze steht der Grundsatz, daß die Finanzämter von Amts wegen den Sachverhalt zu erforschen haben" [54]). In dem von der Verhandlungsmaxime beherrschten Zivilprozeß ist der Richter auf die Beurteilung des ihm von den Parteien vorgetragenen Sachverhaltes beschränkt, wobei es im einzelnen noch sehr darauf ankommt, welche von beiden Parteien eine Behauptung vorbringt. Im Steuerverfahren hat die Steuerverwaltungsbehörde, wie die Staatsanwaltschaft im Strafprozeß (§ 160 II StPO), nicht nur den ihr bekannten Sachverhalt zu Gunsten (§ 204 S. 2) wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen, sondern auch gegebenenfalls darüber hinaus Ermittlungen anzustellen. Aus § 204 S. 2 einen Schluß aufs Gegenteil zu ziehen, daß nämlich das Finanzamt nicht verpflichtet wäre, gegebenenfalls auch über den Vortrag des Steuerpflichtigen hinaus Ermittlungen zu dessen Gunsten anzustellen, würde verfehlt sein und eine Verkennung der Aufgaben der Steuerbehörden bedeuten [55]).

Für das preußische Verwaltungsstreitverfahren vertritt Friedrichs [56]) die Ansicht, daß die Untersuchungsmaxime in diesem Sinne — Erforschung von Amts wegen — nicht gelte. Vielmehr gebe es im Verwaltungsstreitverfahren überhaupt keine Prozeßmaxime (Verhandlungs- oder Untersuchungsmaxime), und es sei Sache der Verwaltungsgerichte, im Einzelfall darüber zu befinden, ob mit Rücksicht auf das öffentliche Interesse [57])

54) Begründung S. 120.

55) Vgl. StuW 1929, Nr. 176, und Becker, dazu Sp. 196.

56) Verwaltungsrechtspflege I S. 325 ff. (330, 333). Das Argument, S. 329, daß schon die Verhandlungsform im Verwaltungsstreitverfahren die Untersuchungsmaxime ausschließe, dürfte nicht durchschlagen, wie ein Blick auf den gerichtlichen Strafprozeß zeigt. — A. A. (für die Geltung der Untersuchungsmaxime schlechthin) Berner VA, Bd. 31, S. 428 (namentlich S. 436, 438, über die Entstehung des § 71 LVG und S. 440); Fleiner S. 262; Heine VA 26, S. 432; Schultzenstein, ZZP 43, S. 335 ff. (338); Brauchitsch vor § 61 (S. 78) LVG.

57) Verw. Rechtspfl. I, S. 286 f.

an dem Streitgegenstand noch weitere Ermittlungen anzustellen seien oder nicht. Der Grundgedanke ist sicher richtig: Es sollen den Parteien keine amtlichen Ermittlungen aufgedrängt werden, wenn sie selbst über den Streitgegenstand verfügen können (vgl. dazu noch unt. S. 47 ff.). Indessen ergibt sich daraus allenfalls, daß unter den verschiedenen Arten des Verwaltungsstreitverfahrens ein Unterschied nach dem Streitgegenstand gemacht werden müßte[58]), wie das z. B. auch in der Zivilprozeßordnung durch die Sonderbehandlung der Ehesachen geschieht[59]). Alsdann wird man aber sehr wohl von einer Prozeßmaxime sprechen können, wenn sie auch nicht für das gesamte Gebiet des Verwaltungsstreitverfahrens eine einheitliche ist. Verhandlungsmaxime und Untersuchungsmaxime stehen sich dabei nicht einander ausschließend gegenüber, es sind vielmehr auch Zwischenstufen denkbar[60]). Für das preußische Verwaltungsstreitverfahren nach vorausgegangener Polizeiverfügung ergibt sich danach die grundsätzliche Geltung der Untersuchungsmaxime schon aus der Bedeutung, die das öffentliche Interesse nach §§ 14 I, 41 Pol. Verw. G. für das Zustandekommen der Polizeiverfügung hat. Insbesondere mit Bezug auf die hier zunächst interessierende Erforschungspflicht von Amts wegen dürfte dies kaum zweifelhaft sein[61]).

Aus der Untersuchungsmaxime folgt, daß der Steuerpflichtige sich nicht auf eine ihm günstige Tatsache berufen oder gar Beweis dafür antreten muß[62]); denn es gibt im Steuerverfahren keine Behauptungs-[63]) und Beweisführungslast[64]): beide gehören in das Gebiet der Verhandlungsmaxime[65]). Im Steuerverfahren ist also kein Raum für die zivilprozeßrechtliche Unterscheidung zwischen „Einreden", die nur auf Antrag zu berücksichtigen sind, und „Einwendungen", auf die eine Partei sich nicht zu berufen braucht. Im Steuerverfahren ist das gesamte Material

58) Vgl. dazu Berner, a. a. O., S. 438.

59) Gegen diese begriffliche Unterscheidung läßt sich nicht die praktische Schwierigkeit einwenden, die sich aus der Mannigfaltigkeit des pr. Verw. Streitverfahrens ergibt, so Friedrichs, a. a. O., S. 330.

60) Schultzenstein, ZZP 43, S. 307.

61) Über Abschwächungen der Untersuchungsmaxime in anderen Punkten vgl unt. S. 45 f.

62) Anders OVG 78, 132; vgl. dazu unt. S. 45.

63) Eine Ausnahme wird im Verfahren über die Rechtsbeschwerde gemacht, bei der Unterscheidung von Verfahrensmängeln und Voraussetzungen, s. darüber unten S. 77 f.

64) „Subjektive Beweislast", vgl. Rosenberg, Lehrb., § 116 I 3; derselbe Beweislast S. 26.

65) Feeder, Fisch. Z. 66, S. 321 f.

zu verwerten, ohne Rücksicht darauf, wer es in das Verfahren eingeführt hat [66]).

Rauschning [67]) will unter Berufung auf einige Entscheidungen des Pr. Oberverwaltungsgerichtes [68]) auch in einem Verfahren mit Untersuchungsmaxime eine Beweisführungslast gelten lassen. Dem ist nicht beizustimmen. Denn Beweisführungslast ist nicht das Interesse der einen oder anderen Partei am Ausgange des Rechtsstreites, das sicherlich auch in einem von der Untersuchungsmaxime beherrschten Verfahren vorhanden ist. Die Beweisführungslast bedeutet vielmehr — so hat Rosenberg den Begriff gefaßt [69]) —, daß nur der von der beweispflichtigen Partei angetretene Beweis erheblich ist. Gerade darauf aber, welche Partei oder ob eine Partei überhaupt einen Beweis antritt, kann es im Bereich der Untersuchungsmaxime nicht ankommen. Es gilt dies für das Steuerverfahren in demselben Maße wie für den Strafprozeß, das Verwaltungsstreitverfahren [70]) und z. T. auch für den Zivilprozeß (z. B. im Eheprozeß bezüglich der eheerhaltenden Tatsachen). Der von dem Steuerpflichtigen angetretene Beweis ist nicht deshalb erheblich, weil der Steuerpflichtige für eine Tatsache beweispflichtig ist, sondern deshalb, weil die Steuerbehörde alle Möglichkeiten, vor allem also auch die Angaben des Steuerpflichtigen zur Aufklärung des Sachverhaltes ausnutzen muß, andernfalls sie gegen die Untersuchungsmaxime verstößt.

Auch der der Verhandlungsmaxime angehörige Satz: ne judex eat ultra petita partium [71]) ist dem Steuerverfahren fremd, insofern das Finanzamt durchaus befugt ist, über die Anträge des Steuerpflichtigen auch zu seinen Gunsten hinauszugehen [72]). Darin folgt das Steuerverfahren dem Strafprozeß, in dem eine solche Bindung weder für die Staatsanwaltschaft [73]) noch für die Gerichte [74]) besteht, während sogar im Verwaltungsstreit-

66) Vgl. StuW 1929, Nr. 156.

67) S. 16, 19.

68) U. a. OVG 12, S. 66, auch 78, 132; weitere Nachweise bei Rauschning a. a. O.

69) Lehrb. § 116 I 3 b a. E.

70) § 76 LVG a. E.: „. . . angetretenen oder für erforderlich erachteten Beweis . . .“: über die einschränkende Auffassung von Friedrichs, s. oben S. 43 ff.

71) § 308 I 1 ZPO: „Das Gericht ist nicht befugt, einer Partei etwas zuzusprechen, was nicht beantragt ist.“

72) Größere Bedeutung gewinnt dieser Satz im Rechtsmittelverfahren durch die Möglichkeit der Verböserung, s. darüb. unt. S. 67, 75, 78.

73) § 160 II, StPO.

74) § 264 I, StPO.

verfahren die Gerichte nach Art des Zivilprozesses an die Anträge der Parteien gebunden sind [75]).

β) Bewertung des Streitstoffes: Beweisbedürftigkeit [76]) der für die Steuerpflicht erheblichen Tatsachen (kein Versäumnisverfahren, kein Geständnis).

In einem Verfahren mit Verhandlungsmaxime hängt die Notwendigkeit einer Beweiserhebung davon ab, ob eine Tatsache beweisbedürftig ist, d. h. ob sie nicht ausdrücklich (§ 288 Abs. I, ZPO) oder Kraft gesetzlicher Fiktion (Nichterklärung, § 138, Abs. II ZPO, Versäumnis, § 331 Abs. I ZPO) [77]) zugestanden ist und deshalb als erwiesen gilt und eines weiteren Beweises nicht bedarf. Es folgt dies aus der Fähigkeit der Parteien, den dem Richter zur Entscheidung vorzulegenden Streitstoff nach freiem Belieben zu gestalten und zu begrenzen. Im Bereich der Untersuchungsmaxime kommt den Beteiligten derartiges nicht zu: Es gibt keinen Beweisersatz, vielmehr ist jede für die Entscheidung erhebliche Tatsache beweisbedürftig, solange nicht die entscheidende Behörde die Überzeugung von der Wahrheit erlangt hat.

Darum kennt das Steuerverfahren wie der Strafprozeß, das Verwaltungsstreitverfahren [78]) und der Zivilprozeß im Bereich der Untersuchungsmaxime [79]) kein Versäumnisverfahren, und Nichterklärung und Zugeständnis begründen nicht als solche einen Beweis — sei es vollen Beweis oder Beweis vorbehaltlich des Gegenbeweises —, sondern sind lediglich Beweismittel (sicherlich die wichtigsten und oft einzigen), welche der freien Beweiswürdigung der Steuerbehörde unterliegen [80]). Be-

---

75) § 79, S. 3, LVG; „Die Entscheidungen dürfen nur die zum Streitverfahren vorgeladenen Parteien und die in demselben erhobenen Ansprüche betreffen"; Bühler, § 74, IV, 2; Schultzenstein, ZZP, 43, S. 337; Heine, VA 26, S. 433, 438, 442; Friedrichs, Verw. Rechtspfl., I, S. 342. Nach der Rechtsprechung des OVG gilt dies sogar durchweg auch in Abgabensachen, OVG 49, 90; JW 1916, 1425, Ziff. 3.

76) Zu unterscheiden von der Frage der Beweislast, s. dazu unt. S. 52 ff.

77) Einschränkung für die Berufungsinstanz in § 542 II ZPO; ferner im Urkundenprozeß nach § 592 ZPO.

78) Heine, VA 26, S. 462; Friedrichs, Verw. Rechtspfl. I, S. 368, 372. Die Vorschrift des § 79 S LVG, wonach beim Ausbleiben oder mangels Erklärung einer Partei die von der Gegenpartei vorgebrachten Behauptungen für zugestanden erachtet werden können, ist keine Ausnahme hiervon, sondern nur ein Einzelfall der nach § 79 S. 1 LVG, anzuwendenden freien Beweiswürdigung.

79) Versäumnisurteile gegen den Beklagten und Widerbeklagten sind unzulässig in Ehe- und Kindschaftssachen (§§ 618 V, VI, 640 f. ZPO).

80) Im Gebiet der Verhandlungsmaxime gibt es einen Fall, in dem das Geständnis nur Beweisindiz ist: wenn einer von mehreren notwendigen Streitgenossen ein Geständnis ablegt, vgl. Rosenberg § 94 III 3a.

sondere Bedeutung hat dies für die Steuererklärung, die als solche keine volle Beweiskraft hat und die auch nicht geeignet ist, demjenigen, der davon abweichen will, den Beweis des Gegenteils aufzubürden. Eine entsprechende Anwendung des § 290, S. 1, ZPO (Widerruf eines Geständnisses) auf die Steuererklärung hieße die Verhandlungsmaxime in das Steuerverfahren einführen; denn dann hätte der Steuerpflichtige es in der Hand, eine Steuerfestsetzung, wenngleich zu seinen Ungunsten, durch unwahre Angaben in der Steuererklärung herbeizuführen [81]). Eine andere Frage ist, ob die Steuerbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Steuererklärung nicht doch eine stärkere Beweiskraft beimißt als dem später erfolgten Widerruf.

γ) Beendigung des Verfahrens: Kein Anerkenntnis, kein Verzicht.

Geht man davon aus, daß das Finanzamt den gesamten, ihm zugänglichen Sachverhalt seiner Entscheidung zugrundezulegen hat und daß weder der Steuerpflichtige noch das Finanzamt imstande sind, über den Prozeßstoff in irgendeiner Form zu verfügen, so folgt daraus, daß es im Steuerverfahren weder ein Anerkenntnis noch einen Verzicht im Sinne der §§ 306, 307 ZPO geben kann. Es handelt sich bei diesen prozessualen Anerkenntnis- und Verzichterklärungen im Zivilprozeß um rein verfahrensrechtliche Erklärungen, die Kraft dessen, daß sie abgegeben werden, auf Antrag des Gegners die Verurteilung bezw. die Klageabweisung zur Folge haben. Sie setzen also ein Verfahren voraus, „in dem die Beschaffung der Urteilsgrundlage den Parteien überlassen ist" [82]), in dem also Verhandlungsmaxime gilt, und sind schon um deswillen im Steuerverfahren unmöglich.

Auch das Verwaltungsstreitverfahren [83]) und der Strafprozeß [84]) kennen den §§ 306, 307 ZPO analoge Bestimmungen nicht.

Eine andere Frage ist, ob und wieweit die Steuerbehörde in der Lage ist, Verträge mit den Steuerpflichtigen abzuschließen, die die materielle Steuerschuld berühren; derartige materielle Anerkenntnis- und Verzichtsverträge sind von den hier lediglich interessierenden, rein verfahrensrechtlichen Verzichtserklärungen der Steuerbehörde und Anerkenntnissen des Steu-

81) A. A. RFH 2, 92; 10, 151. Bühler, § 58, III, a. E.; Feeder, Fisch. Z. 66, 347.
82) Rosenberg, § 137 I 3 a.
83) Heine, VA 26, S. 448; Friedrichs, Verw. Rechtspfl., Bd. 1, S. 336.
84) Über die Ausnahme nach § 445 RAO (410 a. F.) s. unt. S. 84 f.

erpflichtigen streng zu scheiden [85]). Verzicht und Anerkenntnis nach §§ 306, 307 decken sich nicht mit den entsprechenden Begriffen des materiellen Rechts. Ein materieller Anerkenntnis- oder Verzichtsvertrag müßte — die Rechtswirksamkeit solcher Verträge vorausgesetzt — den Steueranspruch begründend bezw. vernichtend wirken (vgl. das abstrakte Schuldanerkenntnis und den Erlaßvertrag nach §§ 781, 397 BGB) und deshalb, da das Finanzamt die jeweilige materielle Rechtslage [86]) seinen Entscheidungen auch zugrunde zu legen hat, auch berücksichtigt werden. Dasselbe gilt für den Abschluß eines Vergleichs im Laufe eines Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens. Die verfahrensrechtliche Wirkung des Prozeßvergleichs, der das Verfahren als solcher beendet (§ 794 I, Ziff. 1, ZPO) [87]) kommt ihm ebensowenig wie dem Vergleich im Verwaltungsstreitverfahren zu [88]). Er schafft vielmehr lediglich eine neue materielle Grundlage für die Entscheidung.

Daraus erhellt zugleich, daß es sich bei Anerkenntnis, Verzicht und Vergleich im letzteren Sinne um materiellrechtliche Fragen handelt [89]), deren ausführliche Behandlung über den Rahmen einer sich nur mit Verfahrensrecht befassenden Darstellung hinausgehen würde [90]). Immerhin muß zu der Frage der Wirksamkeit steuerrechtlicher Verträge einiges Grundsätzliche bemerkt werden, weil daraus für den Umfang der Untersuchungsmaxime eine wichtige Folgerung zu ziehen ist. Aus der Fähigkeit des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde, über den Steueranspruch durch Vertrag zu verfügen, — im weitesten Sinne: begründend, vernichtend oder verändernd — würde sich zugleich eine Einschränkung der Untersuchungsmaxime zugunsten der Verhandlungsmaxime ergeben, und es fragt sich daher, wieweit diese Fähigkeit geht. Grundsätzlich wird angenommen, daß Verträge als ausschließliche Grundlage für die Begründung oder Beseitigung der Steuerpflicht unzulässig seien [91]). Die Berechtigung dieses Satzes ergibt sich schon aus

85) Vgl. die Gegenüberstellung bei Rosenberg, § 137 I 6 c und II 2 e; ferner Friedrichs, Verw. R. Pfl. I, S. 332, 348; Schultzenstein ZZP 43, S. 338 f.

86) Über die Frage, inwieweit das Erlöschen des Steueranspruchs im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren berücksichtigt wird, vgl. unten S. 82, Anm. 7.

87) Rosenberg, § 134, I 2.

88) Friedrichs, Verw. R. Pfl. I, S. 353; Heine, VA 26, S. 448; Schultzenstein, ZZP 43, S. 338.

89) Schultzenstein, a. a. O., lehnt jede Beziehung zwischen (materiellem) Vergleich und Untersuchungsmaxime ab.

90) Vgl. die eingehende Abhdlg. von Eichhorn, Vereinbarungen im Steuerrecht, ihre Arten, Voraussetzungen und Wirkungen in StuF. 5, S. 153 (für das Gebiet der Reichsabg. O. namentlich S. 204 ff.).

91) Becker, Ziff. 2, vor § 79; Bühler, § 55, II; RFH 16, S. 1 (3); 18, S. 92; auch Fleiner, S. 212.

dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 134 RV [92]). Das Gleiche gilt für das Strafrecht (einschl. des Steuerstrafrechts), in welchem das Verbot von Vereinbarungen über den Strafanspruch ohne eine Ausnahme [93]) schlechthin durchgeführt ist. Daß im Polizeiverwaltungsrecht die Grundlage für ein polizeiliches Einschreiten nicht durch Vertrag geschaffen werden kann, folgt aus dem Gesetz (§ 14 I PolVg); ebenso, daß der polizeiwidrige Zustand nicht durch eine Vereinbarung als solche beseitigt werden kann. Entsprechendes gilt für die Vereinbarungen der Parteien im anschließenden (Polizei-) Verwaltungsstreitverfahren.

Im Steuerrecht indessen ist bis zu einem gewissen Grade Raum für Verträge. Die Gesichtspunkte dafür ergeben sich aus Einzelbestimmungen. Schon § 43 des Pr. Komm. Abg. G. erklärte Pauschalvereinbarungen für zulässig [94]), und eine ähnliche Bestimmung findet sich auch im geltenden Reichssteuerrecht. Nach § 220 RAO (n. F.) kann nämlich der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats Vereinbarungen zulassen [95]), welche „die Besteuerung vereinfachen und das steuerliche Ergebnis bei dem Steuerpflichtigen nicht wesentlich ändern" [96]). Es handelt sich also nicht um freie Vereinbarungen über Grund und Erlöschen der Steuerpflicht, sondern gewisse Wahrscheinlichkeitserwägungen müssen von den Vertragschließenden schon angestellt werden, wenn die Vereinbarungen gültig sein sollen [97]). Die Rechtsfolge einer gültigen Vereinbarung ist, daß nun nicht mehr das Gesetz, sondern die Vereinbarung die unmittelbare Grundlage der Steuerpflicht bildet [98]). Wird die Vereinbarung im Laufe eines Steuerverfahrens geschlossen, so ist sie als neue materielle Grundlage den weiteren Entscheidungen zugrundezulegen.

Insoweit nun die Steuerpflicht einer Vereinbarung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem zugänglich ist, ist die Untersuchungsmaxime zu Gunsten der Verhandlungsmaxime abgeschwächt. Ein im Einzelfall dem Steuerpflichtigen günsti-

---

92) Vgl. dazu aus der Zeit der alten Reichsverfassg., Haußmann, S. 103, 107; ferner Fleiner, S. 139.

93) Zu § 445 RAO (410 a. F.) s. unten S. 84 f.

94) Bühler, § 55 III 2 sieht in den Vereinbarungen nach § 43 Komm. Ang. G. keine Pauschalvereinbarungen; dagegen m. E. zutreffend Haußmann, S. 112. — Eine dem § 43, a. a. O., entsprechende Bestimmung findet sich in § 49 der Pr. Gew. StVO. v. 15. 3. 27 (Ges. S., S. 21).

95) Bisher nicht geschehen.

96) Hierher gehört auch die Bestimmung des § 47 Eink. St. G. letzter Hs. (Pauschalvereinbarungen mit aus dem Ausland Zuziehenden).

97) Haußmann, S. 107 f.

98) Haußmann, S. 101 f.

ger Pauschalvertrag braucht vom Finanzamt nur berücksichtigt zu werden, wenn der Steuerpflichtige sich darauf beruft; denn wenn der Steuerpflichtige und die Steuerbehörde einen Pauschalvertrag abschließen können, so können sie ihn auch wieder aufheben, also auch auf seine Verwertung in einem schwebenden Verfahren verzichten. Einen Pauschalvertrag, der den Steuerpflichtigen ungünstiger stellt, als der gesetzliche Tatbestand, muß das Finanzamt allerdings stets verwerten; zwar nicht kraft der Untersuchungsmaxime, aber als Steueranwalt des Reiches [99]).

δ) Folgen der Verletzung der Untersuchungsmaxime.

Eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes ist geeignet, den Steuerpflichtigen in seinen Rechten unmittelbar zu beeinträchtigen, und kann darum noch im Rechtsbeschwerdeverfahren als Verfahrensmangel gerügt werden. Wenn der Steuerpflichtige für eine Behauptung Beweise angetreten hat, die Steuerbehörde die Beweise jedoch nicht erhebt, sondern die Folgen der Beweislosigkeit (Schätzung) eintreten läßt, so verletzt sie damit zwar nicht notwendig den Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör (vgl. oben S. 28 ff.), wohl aber die ihr obliegende Erforschungspflicht; denn wie jeden anderen ihr zugänglichen Beweis, so muß sie vor allem einen vom Steuerpflichtigen angebotenen und zur Aufklärung des Sachverhaltes dienlichen Beweis erheben [100]). Die Frage, ob der Steuerpflichtige ein subjektives Recht auf Innehaltung der Untersuchungsmaxime hat, muß danach bejaht werden.

d. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

Hat das Finanzamt seine Erkenntnisquellen erschöpft, so besteht seine weitere Aufgabe darin, die vorhandenen Beweisindizien zu würdigen und festzustellen (oder zu schätzen, siehe darüber im nächsten Absatz), inwieweit die Grundlagen und der Betrag der Steuerpflicht erwiesen sind. Theoretisch wäre denkbar, daß das Finanzamt bei dieser Beweiswürdigung an bestimmte formale Beweisregeln gebunden wäre. Es entspricht aber dem im geltenden Verfahrensrecht allgemein durchgeführ-

99) Vgl. oben, S. 42 f.
100) Vgl. OVG, Bd. 2, S. 47; Bd. 7, S. 42; dazu Rauschning, S. 22 f.

ten Grundsatz der freien Beweiswürdigung[101]), daß auch im Steuerverfahren die Würdigung der vorhandenen Beweise dem richterlichen Ermessen der entscheidenden Behörde anheimgestellt ist (§ 210 I 1 RAO). Im Zivilprozeß finden sich Überbleibsel an formale Beweisregeln in der Bewertung öffentlicher und privater Urkunden und vor allem des Parteieides[102]). Im Strafprozeß kommt nur dem Sitzungsprotokoll eine gewisse formale Beweiskraft zu (§ 274 StPO). Sonst gibt es keine Regeln für die Beweiswürdigung. Das Steuerverfahren kennt zwar auch eine Art Parteieid, die eidesstattliche Versicherung des Steuerpflichtigen (§§ 209 II, 174). Diese hat aber nur die Bedeutung eines von mehreren Beweismitteln.

Es kann nicht Aufgabe des Gesetzgebers sein, Maßstäbe für das bei der Beweiswürdigung anzuwendende Ermessen aufzustellen. Jedoch ist durch § 217 (210 I 2, II a. F.) klargestellt, daß das Finanzamt nicht auf eine zahlenmäßige Feststellung der Steuerpflicht angewiesen ist, sondern notfalls zu „schätzen" hat. Ein Zusammenhang zwischen dieser Schätzung und der Frage der Beweislast in dem Sinne, daß dadurch dem Steuerpflichtigen eine Beweislast aufgebürdet würde, besteht nicht[103]); denn die Schätzung erfolgt weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen oder des Steuergläubigers, belastet also niemanden. Auch insoweit die Steuerbehörde die Richtigkeit ihrer Schätzung nicht nachzuweisen braucht, bestehen keine Beziehungen zwischen Schätzung und Beweislast; denn die Schätzung ist Sache des richterlichen Ermessens der Steuerbehörde, ist also Ausfluß der Entscheidungsgewalt: eine Beweislast kann sie aber nur als Partei treffen[103]). Zuzugeben ist, daß die Schätzung eine Abschwächung der Beweislast der Steuerbehörde bedeutet; das hat aber zur Voraussetzung, daß die Steuerbehörde überhaupt beweispflichtig ist (s. dazu unten S. 52 ff.). Die Schätzung nach § 217 RAO gleicht ihrem Wesen nach durchaus der des Zivilprozesses (§ 287 ZPO). Die letztere mag vielleicht nach ihrer umfänglichen Bedeutung der des Steuerverfahrens nicht gleich-

101) §§ 286 ZPO, 261 StPO, 79, S. 1, LVG.

102) §§ 415—18 (Urkunden), 164, S. 2 (Protokoll), 463 ff. (Eid) ZPO; dagegen freie Beweiswürdigung im Fall des § 472 II ZPO; vgl. dazu Rosenberg, § 113 IV, 3 a. — Der Reichsfinanzhof StuW. 1929 Nr. 668 hält § 415 ZPO auf das Steuerverfahren für entsprechend anwendbar; dagegen (wie hier) Becker daselbst Sp. 823. — Auch im Verw. Streitverfahren hat der Parteieid, wofern er überhaupt mit der Untersuchungsmaxime vereinbar ist, keine formale Beweiskraft, Heine VA 26, S. 456; a. A. Friedrichs, Verw. R. Pfl. 2, S. 918; das OVG hält ihn für unzulässig, Friedrichs, a. a. O.; OVG 30, 436.

103) A. A. Rauschning, S. 18; Bühler, § 69 I.

kommen, ist aber im Grunde dasselbe Rechtsinstitut [104]). Daß es sich im Zivilprozeß um einen Fall besonders freier Beweiswürdigung und nicht um eine Frage der Beweislast handelt, ist nicht weiter streitig [105]). Wenn im Zivilprozeß ein Unterschied zwischen einer Schätzung und einer sich in den normalen Grenzen bewegenden Beweiswürdigung insofern gemacht wird, als z. B. der Tatbestand der schädigenden Handlung nicht geschätzt werden darf [105]), sondern nur nach normaler Beweiswürdigung festzustellen ist, so ist demgegenüber allerdings richtig, daß im Steuerverfahren nach Ansicht vieler [106]) die Schätzung sich auch auf den Grund der Steuerpflicht, den Tatbestand des Steuerfalles, erstrecken darf. Damit sind die Grenzen zwischen Schätzung und (normaler) freier Beweiswürdigung verwischt. Ob sich diese erweiterte Auslegung des Begriffes der Schätzung noch aus dem Gesetz rechtfertigen läßt, ist eine weitere Frage, deren Erörterung über den Rahmen des Themas dieser Arbeit hinausführen würde. Auf ihre Beantwortung kommt es nicht an; denn die Schätzung nach § 217 bleibt selbst dann Beweiswürdigung, wenn man ihre Anwendbarkeit auch auf die Grundlagen der Besteuerung bejaht. Daß es sich im Gegensatz dazu bei der Vorschrift des § 210 II RAO a. F. wenigstens zum Teil um eine die Beweislast regelnde Bestimmung handelte, ist unten S. 58 ausgeführt.

e. Die Grundsätze über die Verteilung der Beweislast.

Trotz eingehender Ermittlungen kann die Frage der Steuerpflicht nicht immer restlos aufgeklärt werden, auch bei freiester Beweiswürdigung nicht. Es darf aber im Steuerverfahren ebensowenig ein Unentschieden geben wie im übrigen Verfahrensrecht. Jedes angefangene Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren muß durchgeführt und durch einen die Steuerpflicht ganz oder teilweise bejahenden oder verneinenden endgültigen Steuerbescheid abgeschlossen werden. Keine Ausnahmen hiervon sind §§ 100, 225 (82, 214 a. F.), nach denen die Aussetzung des Verfahrens möglich ist, wenn eine Ungewißheit

104) Auf den Schätzungseid (§ 287 I 3 ZPO) braucht hier nicht eingegangen zu werden, da dieser die im Steuerverfahren ausgeschlossene formale Beweiskraft des Parteieides voraussetzt.

105) Rosenberg, § 113 IV 3 b.

106) Becker, § 210 Z. 2; Bühler, § 69 I.

besteht, deren Beseitigung nur eine Frage der Zeit ist [107]). Bei der Frage der Beweislast handelt es sich um im Einzelfall unbewiesene Tatsachen, mit deren Aufklärung auch in Zukunft nicht gerechnet werden kann.

Bleibt in diesem Sinne eine für die Steuerpflicht erhebliche Tatsache unbewiesen und wird auch das Gegenteil nicht erwiesen, so muß die Frage auftauchen, ob die Tatsache oder deren Gegenteil der zu treffenden Entscheidung zugrunde zu legen ist, wer also den Schaden des Nichtbewiesenseins zu tragen hat. Eben dieser Schaden macht den Inhalt der Beweislast oder — wie Rosenberg [108]) diese eigentliche Beweislast zum Unterschiede von der subjektiven Beweislast (Beweisführungslast) nennt – der objektiven Beweislast aus. Die Berechtigung der Unterscheidung zwsichen subjektiver und objektiver Beweislast ist auch außerhalb des Zivilprozesses geboten, wofern überhaupt eine Beweislast in Frage kommt [109]) (vgl. darüber das Folgende).

Die Normen über die Beweislast geben Richtlinien für den Inhalt einer Entscheidung; sie sind also in jedem Erkenntnisverfahren denkbar, ob es nun unter dem Zeichen der Verhandlungsmaxime oder der Untersuchungsmaxime steht [110]), ob es sich um ein prozessual ausgestaltetes oder um ein nur zweiseitiges Verfahren handelt, wofern dieses nur — wie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren — Erkenntnisverfahren ist [111]). Sie treten aber, wie sich von selbst versteht, erst in Erscheinung, wenn eine Tatsache nicht bewiesen ist; denn bei der Beweislast handelt es sich gerade um die Folgen der Beweislosigkeit [112]). Deswegen ist die Erschöpfung aller Beweismittel Voraussetzung für die Anwendung von Beweislastregeln.

Wie und nach welchen Grundsätzen diese Regeln zu finden sind, ist eine für das Steuerverfahren bisher noch wenig

---

107) Dem Zivil- und Strafprozeß ist eine Aussetzung in diesem Umfange unbekannt (vgl. §§ 148 ZPO, 262 StPO).

108) Lehrb. § 116 I 3; ders. Beweislast, S. 26.

109) Feeder in Fisch. Z. 6, S. 300, 320.

110) Rosenberg, § 116 I 3; Rosenfeld, S. 13 f.; Friedrichs, LVG, § 76, Ziff. 27; ders. Verw. R. Pfl. II, S. 852; Feeder, a. a. O.; OVG 67, 311. — Die scheinbar widersprechende Ansicht von Bühler (§ 68 I, ähnl. Schultzenstein ZZP 43, 308) bezieht sich wohl nur auf die subjektive Beweislast (Beweisführungslast); darin ist ihm zuzustimmen. Dagegen wird eine Beweislast für den Bereich der Untersuchungsmaxime schlechthin abgelehnt von Berner VA 31, S. 436; Brauchitsch, § 71 LVG, Ziff. 3b.

111) So anscheinend auch Rauschning, S. 16 unt.; a. A. wohl Bühler, § 68 a. E.

112) Rosenberg, § 116 I 1, RFH Bd. 28, S. 23; Rauschning, S. 22 f. (Vgl. dazu aber oben S. 50, Anm. 100 und Text dazu); ders. S. 59 f.; OVG im Pr. Verw. Bl. 15, 296 ff.; Heine VA 26, 456; Friedrichs, Verw. R. Pfl., Bd. 1, S. 395.

geklärte Frage [113]). An Einzelregelungen sowie an Entscheidungen des Reichsfinanzhofes, in denen in Einzelfällen zur Frage der Beweislast Stellung genommen wird, fehlt es freilich nicht. Eine grundsätzliche Lösung zu finden, ist aber bisher nicht gelungen. Einen beachtenswerten Versuch dazu hat Rauschning in seinen Untersuchungen zur Beweislehre im Steuerverfahren gemacht.

Im Zivilprozeß wird davon ausgegangen, daß derjenige, der ein Recht behauptet, die rechtsbegründenden Tatsachen, den Klagegrund, beweisen muß [114]), während der Gegner die Tatsachen, die das Recht vernichten oder seine Geltendmachung hemmen, die rechtshemmenden und -vernichtenden Einwendungen zu beweisen hat. Kompliziert wird dieses System noch durch den in der herrschenden Lehre anerkannten Begriff der rechtshindernden Einwendungen, die die Wirkung einer rechtsbegründenden Norm im Keime ersticken [115]). Auch diese rechtshindernden Einwendungen gegen ein Recht muß der Gegner des Rechtes beweisen. Die gesetzlichen Beweisregeln und Vermutungen lassen sich in dieses System von Klagegrund und Einwendung einordnen.

Mit Recht wendet man sich gegen eine kritiklose Übertragung der Grundsätze des Zivilprozesses auf das Steuerverfahren [116]). Im Steuerverfahren haben die rechtsvernichtenden Einwendungen (insbes. Erlöschen der Steuerschuld durch Tilgung) nicht die Bedeutung wie die enstprechenden Erscheinungen im Zivilprozeß; im Rechtsmittelverfahren sind sie nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes grundsätzlich ausgeschlossen [117]). Da nun über die rechtshemmenden Einwendungen (Stundung) in einem besonderen Verfahren entschieden wird, so bleiben im wesentlichen nur die rechtshindernden übrig. Hierunter alle diejenigen Fälle zusammenzufassen, in denen der Steuerpflichtige für Tatsachen, die die Steuerpflicht begründen sollen, oder, richtiger gesagt, für deren negativa beweispflichtig sind, geht aber nicht an. Andererseits ist es verfehlt, bei der Frage der Beweislast den Gegensatz zwischen der öffentlichrechtlichen Natur des Steuerrechtsverhältnisses und der privatrechtlichen Natur des Zivilrechtsverhältnisses ins Feld zu

113) Hensel, JW 1930, S. 2292.

114) Der Sprachgebrauch ist wie bei dem Wort „Beweispflicht" ungenau. Vgl. über Last und Pflicht oben S. 23); denn das Müssen ist kein Gezwungenwerden, sondern nur ein zur Vermeidung des Prozeßverlustes notwendiges Tätigwerden.

115) Rosenberg, § 116, III 2.

116) Bühler, § 68 I; Rauschning, S. 79 f.

117) Näheres unten S. 82.

führen [118]). Einmal werden im Zivilprozeß die Grundsätze über die Verteilung der Beweislast auch dann angewandt, wenn ausnahmsweise ein öffentlich-rechtlicher Anspruch Gegenstand des Prozesses ist; zum anderen aber unterscheidet sich der Steueranspruch gerade in der für die Beweislast wesentlichsten Beziehung in nichts von einem anderen geldwerten Anspruch, mag sonst seine öffentlich-rechtliche Natur (mit Rücksicht z. B. auf die Hilfspflichten) unbestreitbar sein.

Auch der Grundsatz des Strafprozesses: in dubio pro reo kann im Steuerverfahrensrecht [119]) mindestens nicht Ausgangspunkt sein. Ihn wie im Strafprozeß aus dem Wesen des Steueranspruches herzuleiten, halte ich nicht für tunlich [120]).

Darauf, für das Steuerrecht einen selbständigen Begriff „Beweislast" zu finden, möchte ich verzichten [121]). Ein derartiger Versuch verspricht bei Begriffen, die nicht eine je nach ihren Beziehungen verschiedene authentische Auslegung erfahren haben [122]), sondern von der Wissenschaft nach und nach einheitlich herausgebildet sind, wenig Erfolg. Auch die im Zivilprozeß bedeutsame Unterscheidung zwischen Haupt- und Gegenbeweis [123]) ist für das Steuerverfahren brauchbar (vgl. dazu unten S. 57). Das hindert freilich nicht, für die Verteilung der Beweislast im Steuerverfahren nach selbständigen und besonderen Grundsätzen zu suchen.

Rauschning [124]) findet einen solchen in dem prima-facie-Gesichtspunkt, der im Steuerverfahren die Beweislast bestimme, dergestalt, daß derjenige, welcher eine Abweichung von der Lebenserfahrung behaupte, diese beweisen müsse. Rauschning läßt neben diesem prima-facie-Gesichtspunkt in zweiter Linie die grundsätzliche Beweislast der Steuerbehörde für die Besteuerungsgrundlagen gelten. Er kommt damit zu durchweg brauchbaren Ergebnissen. Man wird aber einige Einschränkungen machen müssen.

Wenn man schon der Steuerbehörde eine grundsätzliche Beweislast aufbürdet, so kann dies nur der primäre, niemals der sekundäre Grundsatz für die Verteilung der Beweislast sein;

118) So Rauschning, S. 83; wie hier Feeder, Fisch. Z. 66, S. 320.

119) „In dubio contra fiscum", vgl. dazu noch unten S. 56, Anm. 127.

120) Vgl. dazu das oben S. 6 über den Unterschied zwischen Straf- und Steueranspruch Gesagte.

121) Das will anscheinend Rauschning (S. 87).

122) Darum ist die Berufung Rauschnings, S. 78, Anm. 1, auf die verschiedene Auslegung des Beamtenbegriffes (Art. 131, RV. § 1 RBeamt. Ges., 359 StGB) nicht beweiskräftig.

123) Vgl. dazu Rosenberg, § 113 I 3 a.

124) S. 85 ff.

denn ohne ihn kann man, wie Rauschning [125]) selbst zugibt, im Steuerverfahren nicht auskommen, wohl aber ist der prima-facie-Gesichtspunkt in vielen Fällen entbehrlich oder gar unanwendbar [126]).

Die gesetzliche Begründung für die grundsätzliche Beweislast der Steuerbehörde wird man unbedenklich aus den zahlreichen ausdrücklichen Bestimmungen herleiten können, die dem Steuerpflichtigen eine Beweislast aufbürden [127]) (s. dazu unt. S. 58). Im wesentlichen gilt also im Steuerverfahren der zivilprozessuale Grundsatz, daß derjenige, der ein Recht geltend macht, die rechtsbegründenden — die „klagebegründenden" — Tatsachen beweisen muß. Indessen ist die Beweislast des Steuerfiskus darüber hinaus noch erheblich erweitert, und insoweit wird man an den Grundsatz des Strafprozesses „in dubio pro reo" erinnert, als den Steuerpflichtigen wie den Beschuldigten eine Beweislast nur in den gesetzlich begründeten Fällen trifft.

Einen Grundsatz „in dubio pro fisco" gibt es danach auf dem Gebiete der Beweislast nicht [128]). Der Reichsfinanzhof hat zwar neuestens [129]) einmal ausgesprochen, daß bei Zweifeln in der Auslegung von Notverordnungen keinesfalls die dem Steuerpflichtigen günstigste Auslegung vorzuziehen sei. Abgesehen von der rein negativen Fassung dieses Satzes kann man daraus nichts für oder gegen eine Beweiskraft der Steuerpflichtigen schließen; denn bei der Auslegung von Gesetzen, zu denen (im materiellen Sinne) auch die Steuernotverordnungen gehören, handelt es sich nicht eigentlich um t a t s ä c h l i c h e Zweifel — mit denen allein es die Beweislast zu tun hat — sondern um reine Rechtsfragen [130]).

Der prima-facie-Gesichtspunkt gehört demgegenüber, soweit er überhaupt einen wissenschaftlich erfaßbaren Begriff darstellt, der Lehre von der Beweiswürdigung an. Rauschning verwischt dadurch, daß er ihn mit den gesetzlichen Tatsachenvermutungen (z. B. § 208 I RAO) in Zusammenhang bringt oder gar aus ihnen herleitet, die Grenzen zwischen Beweislast und

---

125) S. 87.

126) Rauschning, a. a. O.

127) Im Ergebnis ebenso Bühler, § 68 I; ferner Mrozek. II, S. 570, Ball in JW 1921, S. 588 u. Mirbt, S. 370, die mit dem Reichsfinanzhof — vgl. u. a. RFH 10, 233; 20, 183; Mrozek St. Kart. 1925 zu § 46 Eink. St. G. Nr. 3 — sich zur Begründung der grundsätzl. Beweislast der Steuerbehörde (in dubio contra fiscum) auf 204 RAO beziehen; ebenso anscheind. Feeder, Fisch. Z. 66, S. 346. Gegen diese Begründg. m. Recht Rauschning, S. 61.

128) So auch Ball, JW 1921, S. 548 f.

129) RStBl 1932, Nr. 696 = RFH 31, S. 50.

130) Über das in dubio pro fisco bei Rechtsfragen s. oben S. 42 f.

Beweiswürdigung. Treffend weist Rosenberg[131]) darauf hin, daß die Regel des Lebens, scheinbar „gleichgeordnet der Regel des Gesetzes und vielfach irreführend tatsächliche Vermutung" genannt, niemals die aus der gesetzlichen Regelung fließenden Normen über die Verteilung der Beweislast abändert. „Denn mit Hilfe der Erfahrungssätze, der Regeln des Lebens, sieht der Richter den einer Partei obliegenden Beweis als erbracht an; die daraus für die andere Partei sich ergebende Nötigung, den Richter von einem anderen Verlauf der Dinge zu überzeugen, ist daher ein Gegenbeweis." Der prima-facie-Gesichtspunkt ist also im Grunde nichts anderes wie die Anwendung der Lehre von der adäquaten Verursachung auf die Beweiswürdigung. Derjenige, der den adäquaten, d. h. den nach der Regel des Lebens wahrscheinlichsten Kausalverlauf nicht gelten lassen will, mag einen Gegenbeweis führen: er mag Umstände dartun, die das an und für sich Wahrscheinliche nicht mehr als wahrscheinlich gelten lassen. Dagegen bedeutet dieser Gegenbeweis nicht, daß ein abweichender Kausalverlauf positiv dargetan wird; es genügt eine rein negative Tätigkeit, die die Überzeugung der Behörde, die diese nach den prima-facie-Regeln gewonnen hat, erschüttert[132]). Das ist der Unterschied vom Hauptbeweis, der stets positiv sein muß, und darin zeigt sich auch, daß der prima-facie-Gesichtspunkt nicht aus den gesetzlichen Tatsachenvermutungen hergeleitet werden kann. Denn diese bürden dem Gegner der Vermutung in aller Regel einen positiven Hauptbeweis auf, stellen also, soweit sie sich gegen den Steuerpflichtigen richten, gesetzliche Ausnahmen von der grundsätzlichen Beweislast der Steuerbehörde dar. Die Unterscheidung von Haupt- und Gegenbeweis hat für das Steuerverfahren zumindest also insofern einen Sinn, als der Gegenbeweis geringere Anforderungen stellt als der Hauptbeweis.

Überflüssig und fruchtlos ist der Versuch, die zahlreichen gesetzlichen Regeln und tatsächlichen Vermutungen, durch die in Einzelfällen dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt wird, systematisch zusammenzufassen; denn diese sind, wie meist auch in anderen Rechtsgebieten, nach ausgesprochen praktischen, nicht nach bestimmten rechtssystematischen Gesichtspunkten aufgestellt. Eine genaue Aufstellung und Untersuchung würde über den Rahmen der Arbeit hinausführen; denn es handelt sich, wenn auch die Grundsätze über die Be-

131) Lehrb. § 116 III 3 d; ebenso Stein-Juncker, § 5 VI a. E.

132) Vgl. dazu Rosenberg, § 113 I 3 a. — Der Unterschied zwischen Haupt- und Gegenbeweis ist im Zivilprozeß auch deshalb bedeutsam, weil der Gegenbeweis nicht durch Eideszuschiebung geführt werden kann (§§ 446 f. ZPO).

weislast dem Prozeßrecht angehören, bei den einzelnen Normen um materielles Steuerrecht [133]). Aus der Reichsabgabenordnung seien § 164 I 1 Hs. 2 (166 a. F.) und namentlich § 208 erwähnt. Ob § 177 I (173 I a. F.) eine Beweislastregel ist, ist streitig [134]) [135]). Keine Beweislastregel ist § 217 II (210 II a. F.), jedenfalls nicht mehr seit § 210 III a. F., der für diesen Fall eine Rechtsmittelverkürzung vorsah, aufgehoben ist. Im Falle des § 217 II ist ebenso wie nach § 217 I sowohl zu Gunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen. Im Bereich des § 210 III a. F. bedeutete allerdings die Schätzung eine Last für den Steuerpflichtigen, und insoweit hatte man in § 210 II a. F. eine Beweislastregel zu sehen. Es handelte sich dabei um eine typisch steuerrechtliche Vorschrift, die im Zivil- und Strafprozeßrecht nicht denkbar ist, da sie mit dem Grundsatz der Parteien- und Waffengleichheit nicht vereinbar wäre [136]). Daß sie auch im Steuerrecht durch die VO vom 1. Dezember 1930 beseitigt worden ist, kann als ein Fortschritt bezeichnet werden [137]).

II. Die Rechtsmittel im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren [1]).

1. Einleitung.

Die das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt abschließende Verfügung (§ 91 RAO; 73 a. F.), der Steuerbescheid (§§ 211, 213 RAO; 211, 220 a. F.), ist, wenn sie die Steuerpflicht bejaht, wie eine Verwaltungsverfügung vollstreckbarer Titel und drängt damit den Steuerpflichtigen in die Rolle des Angreifers. Der Steuerpflichtige muß auf Freistellung „klagen", d. h. ein Rechtsmittel gegen den Steuerbescheid einlegen, wenn er sich gegen die Heranziehung schützen will. Verneint der Bescheid die Steuerpflicht, so fehlt ihm die Vollstreckbarkeit; der Steuerpflichtige hat nur insoweit ein Rechtsmittel dagegen, als er gegen die Rechtskraft aus anderen, außerhalb des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens liegenden Gründen rechtsschutzbedürftig erscheint [2]).

---

133) Rauschning, S. 80.

134) Verneinend Rauschning, S. 49 f.; bejahend Bühler, § 68 I, Becker, § 173 Z. 1.

135) An Beweislastregeln aus anderen Steuergesetzen vgl. § 17, S. 1, BierSt.-Ges., § 10 a I 1, Tab. St. Ges.

136) Vgl. dazu RGZ, Bd. 101, S. 198.

137) Becker, Erg., S. 109, Z. 7.

1) Vgl. hierzu Spohr, S. 21 ff.

2) Einzelnes über die Anfechtung freistellender Bescheide bei Becker, § 217, Bem. 7.

Wird innerhalb einer bestimmten Frist, der Rechtsmittelfrist, ein Rechtsmittel nicht eingelegt, so wird der Steuerbescheid unanfechtbar, d. h. er erwächst dem Steuerpflichtigen und anderen zur Einlegung eines Rechtsmittels Berechtigten gegenüber in formelle Rechtskraft. Auch diese Eigenschaft teilt er mit anderen Verwaltungsverfügungen [3]). Wird er zugleich für die erlassende Behörde verbindlich, wie bei direkten und Verkehrsteuern (§ 94 I Ziff. 2 RAO; 76 Ziff. 2 a. F.), so erlangt er auch materielle Rechtskraft [4]), da er, wie oben S. 9 ausgeführt, lediglich Entscheidung und zwar rein deklarative Verfügung (Erkenntnis) ist [5]). Die materielle Rechtskraftfähigkeit teilt der Steuerbescheid mit den Urteilen und anderen Entscheidungen der ordentlichen und der Verwaltungsgerichte. Dabei ist allerdings zu beachten, daß der Umfang der Rechtskraft bei Steuerbescheiden ein anderer ist wie im Prozeßrecht. Auch darin, daß der Steuerpflichtige auf die Einrede der Rechtskraft wirksam verzichten kann — etwas anderes ist die Zustimmung des Steuerpflichtigen nach § 94 I Z. 2 (76 Z. 2 a. F.) nicht —, unterscheidet sich die materielle Rechtskraft des Steuerbescheides von der des Prozeßrechtes. Deshalb aber auf den Ausdruck Rechtskraft zu verzichten [6]), besteht kein Grund, zumal auch innerhalb des Prozeßrechtes einzelne Unterschiede und Abweichungen, z. B. hinsichtlich der Grenzen der Rechtskraft, vorhanden sind [7]).

Zoll- und Verbrauchsteuerbescheide werden für die erlassende Behörde, solange nicht ein Rechtsmittel eingelegt ist, nicht verbindlich. Für sie gilt der dem Verwaltungsrecht angehörige Grundsatz, daß Verfügungen zurückgenommen werden können, wenn die Behörde sie nachträglich für ungerechtfertigt hält [8]). Wohl aber werden sie nach ungenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist unanfechtbar [9]), erwachsen also wenigstens in formelle Rechtskraft.

Soll der Steuerbescheid nicht unanfechtbar werden, wird vielmehr seine Nachprüfung begehrt, so muß das Ermittlungs-

3) Fleiner, S. 195.

4) Bühler, § 52, II vor 1.

5) Bühler, § 51, II 1. Die Frage der materiellen Rechtskraftfähigkeit echter Verwaltungsverfügungen ist bestritten, vgl. dazu Fleiner, S. 196.

6) Die Reichsabgabenordnung vermeidet ihn ängstlich, Bühler, § 52 I.

7) Vgl. Bühler, a. a. O.

8) Begründung, S. 100, zu §§ 74 ff.

9) Zur Lehre von der Rechtskraft im Steuerrecht vgl. Bühler, § 52, § 71; Kloß, Rechtskraft in Steuersachen in StuW 1925, S. 13 ff., 217 ff.; Becker vor § 217: Fleiner, S. 194 ff. und das. (Anm. 45) die umfangreiche verwaltungsrechtliche Literatur; aus der Prozeßrechtswissenschaft, Rosenberg, § 152 ff.; Stein-Jonas, zu § 322; Löwe-Rosenberg, S. 726.

und Festsetzungsverfahren dadurch, daß ein dazu Berechtigter rechtzeitig das gehörige Rechtsmittel einlegt, in das Rechtsmittelverfahren übergeleitet werden.

In diesem Rechtsmittelverfahren, dessen Vorschriften einen Ausschnitt aus dem nicht gerade sehr übersichtlichen Rechtsmittelsystem der Reichsabgabenordnung darstellen [10]), wird die bei der Rechtskraftfähigkeit begonnene Scheidung zwischen Zöllen und Verbrauchsteuern einerseits und direkten und Verkehrsteuern andererseits weiter durchgeführt. Gegen Zoll- und Verbrauchsteuerbescheide findet die Anfechtung an das Landesfinanzamt und weiterhin die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof statt (§§ 228, 230 RAO; 217, 219 a. F.); gegen direkte und Verkehrsteuerbescheide ist der Einspruch an das Finanzamt, darauf die Berufung an das Finanzgericht und gegen die Berufungsentscheidung die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (§§ 228 f. RAO; 217 f. a. F.). Kennzeichnend ist auch hier wieder die mehr verwaltungsmäßige Behandlung der Zölle und Verbrauchsteuern, die erst in letzter Instanz der Nachprüfung eines Gerichts unterliegen, während direkte und Verkehrsteuerbescheide außer einer richterlichen Revisionsinstanz vorher auch noch eine Berufungsinstanz, d. h. eine der Tatsachennachprüfung dienende Instanz durchlaufen.

Eine andere, im folgenden aus systematischen Erwägungen zugrundegelegte Einteilung läßt Einspruch und Anfechtung als die verwaltungsmäßigen und Berufung und Rechtsbeschwerde als die gerichtsmäßigen Rechtsmittel erscheinen. Denn das Verfahren vor den Finanzgerichten und dem Reichsfinanzhof ist Prozeß im eigentlichen Sinne, in dem die Verbindung zwischen Partei und Behörde, die das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt und auch das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren beherrscht, aufgelöst ist und ein wenigstens theoretisch unabhängiges Gericht zwei oder mehreren Beteiligten gegenübertritt.

Wie überall im Verfahrensrecht, so ist auch im Steuerverfahren jedes Rechtsmittel „ein Gesuch um Gewährung von Rechtsschutz gegenüber einer Entscheidung, die ihn nicht oder nicht vollständig gewährt hat“ [11]). Im Rechtsmittelverfahren muß also grundsätzlich der ganze Steuerfall noch einmal aufgerollt werden; in der Rechtsbeschwerdeinstanz — entsprechend

10) Bühler, § 72.

11) Rosenberg, § 138 I 1. — Der Steuerbescheid hat Rechtsschutz insofern zu gewähren, als er bei Gefahr der Aufhebung im Rechtsmittelverfahren das Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen nicht verletzen darf.

der Revision im Zivil- und Strafprozeß — ist die Nachprüfung im wesentlichen auf Rechtsfragen beschränkt.

Auch der Devolutiveffekt ist den Rechtsmitteln des Steuerverfahrens in demselben Sinne eigen, wie den Rechtsmitteln in anderen Verfahren. Nur der Einspruch macht eine Ausnahme. Ihn deshalb mit dem Einspruch gegen Versäumnisurteile und Vollstreckungsbefehle [12]) im Zivilprozeß zu vergleichen, ist aber nicht angängig, da mit dem Einspruch im Zivilprozeß nicht die Nachprüfung der angegriffenen Entscheidung — das Versäumnisurteil ergeht ohne sachliche Begründung [13]) —, sondern überhaupt erst eine Verhandlung des Rechtsstreits begehrt wird [14]). Wohl aber ist der Einspruch nach der Reichsabgabenordnung das dem Einspruch nach § 69 Komm.-Abg. G. kongruente Rechtsmittel. Er hat ferner eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung nach § 64 des Pr. Landesverw. G. Denn auch mit diesem Antrag, den Friedrichs [15]) ebenfalls als Einspruch bezeichnet, wird die Nachprüfung einer mit sachlichen Gründen versehenen Entscheidung, des Vorbescheides (§ 64 Abs. I und II LVG, vgl. dazu noch unten S. 73), begehrt.

Mit der Devolutivwirkung vereinbar ist, daß die Behörde, deren Entscheidung angegriffen wird, in demselben Maße, in dem sie, ohne daß ein Rechtsmittel eingelegt ist, zur Abänderung oder Rücknahme ihrer Entscheidung befugt ist, dem Rechtsmittel abhelfen kann.

Zum Wesen des Rechtsmittels gehört ferner die aufschiebende Wirkung in dem Sinne, daß die Einlegung des Rechtsmittels den Eintritt der Unanfechtbarkeit hemmt [16]). Dagegen wird die Vollstreckbarkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgehoben oder gehemmt (§ 251 RAO, 235 a. F.), damit „durch frivole Klagen keine Verwirrung und Stockung in die Finanzverwaltung gebracht werden kann" [17]). Suspensiveffekt im letzteren Sinne [18]) haben auch die Rechtsmittel anderer Verfahren dann nicht, wenn die Entscheidung überhaupt (vorläufig) vollstreckbar ist [19]). Es bedarf vielmehr regelmäßig einer beson-

12) §§ 338, 700 ZPO.

13) Vgl. § 313, III ZPO.

14) Rosenberg, § 106, VI vor 1.

15) Verw. Rechtspfl., Bd. 2, S. 814 ff.

16) In diesem Sinne spricht Rosenberg (§ 138 I 2 a) von Suspensiveffekt.

17) § 42 der Preuß. Verordnung vom 26. 12. 1808 (in Grotefend-Cretschmar, Preuß. Dtsche Gesetzsammlg. 1806—1904 in systematischer Anordnung, Düsseldorf 1904, Bd. I, 1, S. 797); vgl. hierzu Bull, S. 14 f.

18) Bühler, § 74, III, Fleiner, S. 233, 263.

19) Strafurteile (-befehle, -verfügungen, -bescheide) sind erst nach eingetretener formeller Rechtskraft vollstreckbar (§§ 410, 423, 449 StPO).

deren Entscheidung über die Einstellung der Zwangsvollstrekkung [20]). Aufschiebende Wirkung mit Bezug auf die Vollstreckbarkeit hat im Zivilprozeßrecht nur die Beschwerde in den Fällen des § 522 I ZPO; auch die Rechtsmittel nach § 53 des preußischen Landesverwaltungsgesetzes (vgl. jetzt ferner § 53 des Polizeiverwaltungsgesetzes von 1931) hindern grundsätzlich die Vollziehung der angefochtenen Verfügung [21]).

2. Einspruch und Anfechtung.

Die Zusammenfassung von Einspruch und Anfechtung als der verwaltungsmäßigen Rechtsmittel rechtfertigt sich aus dem schon erwähnten Grunde, daß im Verfahren über diese Rechtsmittel die Zweiteilung der Verfahrensfunktionen, wie sie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt beherrscht, beibehalten ist. Die entscheidende Behörde ist auch hier zugleich zur Wahrnehmung der Interessen des Steuergläubigers berufen. Das gilt insbesondere auch für das Anfechtungsverfahren, in dem die fiskalischen Interessen vom Landesfinanzamt vertreten werden: das Finanzamt ist nicht „Beteiligter".

Aus diesem Grunde ist nichts dagegen einzuwenden, daß das Verfahren über den Einspruch und die Anfechtung mit dem Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren in dem Begriff eines erweiterten Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens zusammengefaßt wird, erweitert in dem Sinne, daß das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren wieder aufgerollt und die Frage der Steuerpflicht unter denselben Gesichtspunkten noch einmal geprüft wird [22]). In diesem Zusammenhange ist es selbstverständlich, daß Finanzamt und Landesfinanzamt als Rechtsmittelbehörden dieselben Befugnisse haben, „die den Finanzämtern im Besteuerungsverfahren gegeben sind" (§ 244 S. 1 RAO; 229 a. F.). Daraus wiederum folgt, daß das Finanzamt als Rechtsmittelbehörde in demselben Maße der Genehmigung des Landesfinanzamts bedarf wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren (§ 244 S. 2 RAO; 229 a. F.) und daß im Anfechtungsverfahren die Befugnisse nicht mehr dem Finanzamt, sondern nur dem Landesfinanzamt zustehen, das an die Stelle des Finanzamts getreten ist.

Aus § 244 (229 a. F.) oder vielmehr dem Rechtsgedanken, der dieser Bestimmung zugrunde liegt, folgt weiter, daß nicht

20) Vgl. §§ 704, 794 Ziff. 2, 3, 4 (§ 775 Ziff. 1, 2) ZPO.

21) Über die Regelung im übrigen Verwaltungsrecht, das teils den Suspensiveffekt (hinsichtlich d. Vollstreckbarkeit) kennt, teils nicht, s. bei Bull: S. 3 f., 12 f., 15 ff.

22) Becker, Bem. 3 vor § 217.

nur die Befugnisse des Finanzamtes auf die Rechtsmittelbehörde übergehen, sondern ganz allgemein die Grundsätze des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens anzuwenden sind [23]). Im verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahren, das eine Fortsetzung des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens ohne Strukturänderung ist, bereitet die Übertragung dieser Grundsätze keine Schwierigkeiten. Auf Besonderheiten im einzelnen wird unten noch eingegangen.

Der Kreis der Beteiligten, der im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren nur den oder die als materiell steuerpflichtig in Anspruch Genommenen umfaßt, kann im Rechtsmittelverfahren dadurch erweitert werden, daß die Rechtsmittelbehörde noch andere Personen als Pflichtige hinzuzieht, die sodann im Verfahren dieselbe Rolle spielen wie der Steuerpflichtige, der das Rechtsmittel eingelegt hat (§ 241 RAO; 226 a. F.). Diese Zuziehung entspricht der Beiladung nach § 70 des preuß. LVG. Sie erinnert auf den ersten Blick an die Streitverkündung nach § 72 ZPO [24]), hat aber inhaltlich nichts damit zu tun, da sie nicht von der „Partei" ausgeht, die einen ungünstigen Ausgang des Verfahrens befürchtet und für diesen Fall ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Streitverkündungsgegner zu haben glaubt oder von diesem in Anspruch genommen zu werden besorgt. Die Zuziehung im Steuerverfahren dient vielmehr ohne Rücksicht auf den vermutlichen Ausgang des Verfahrens einer Verminderung der Steuerverfahren, indem die Rechtsmittelbehörde durch eine Zuziehung die Rechtskraft der Rechtsmittelentscheidung auf Dritte erstrecken kann (§ 241 III Hs. 2 RAO; 226 a. F.). Die Begriffe der Nebenintervention und streitgenössischen Nebenintervention (§§ 66, 69 ZPO) sind schon eher auf das Steuerverfahren übertragbar. Das Steuerverfahren kennt aber nur im Falle des § 241 I 1 (226 I a. F.) ein selbständiges Beitrittsrecht. Im übrigen wird der Zugezogene stets ohne besondere Beitrittserklärung „Nebenintervenient" [25]). Der Zugezogene oder Beigetretene hat jedoch nur dann die Möglichkeit, das Rechtsmittelverfahren selbständig fortzuführen, wenn auch der angegriffene Bescheid gegen ihn wirken würde. Im letzteren Sinne ist der materiell Steuerpflichtige [26]) im Falle des § 241 I (226 I a. F.) „streitgenössischer Nebenintervenient". Der sonst zugezogene Beteiligte muß sich die Zurücknahme des Rechtsmittels durch den, der

23) Becker, Bem. 4 vor § 217.

24) Bühler, § 74, Anm. 9.

25) Auch der Anschluß an ein Rechtsmittel zwecks Unterstützung nach §§ 61, 71 RBewG a. F. war eine Art Nebenintervention, Bühler, § 74, II 5.

26) Es können auch mehrere sein, die aus steuerrechtlichen Gründen für eine Steuer als Gesamtschuldner haften.

zur Einlegung und Rücknahme legitimiert ist, gefallen lassen [27]). Ob nun in der Behandlung des Steuerpflichtigen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, und seiner streitgenössischen Nebenintervenienten einerseits und der übrigen Beteiligten andererseits ein Unterschied insofern zu machen ist, als §§ 256, 258 II (240, 242 II a. F.) auf die letzteren nicht anwendbar sein sollen, ist eine weitere Frage, die ich verneinen möchte [28]). Es besteht kein Grund, den zugezogenen Dritten, der die Rechtsmittelentscheidung gegen sich gelten lassen muß (§ 241 III RAO; 226 III a. F.), schlechter zu stellen als denjenigen, der das Rechtsmittel eingelegt hat. Auch eine verschiedene Behandlung mit Bezug auf die Zustellung der Rechtsmittelentscheidung (§ 258 II RAO; 242 II a. F.) ist m. E. nicht gerechtfertigt. Wem die Entscheidung zuzustellen ist, muß sie jedenfalls auch verschlossen zugestellt werden [29]).

Die Neufassung der Reichsabgabenordnung hat im Gebiete des verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahrens eine für die Frage der Prozeßnatur des Steuerverfahrens interessante Neuerung gebracht. Der Einspruch gegen Ausschußsteuerbescheide steht nunmehr nicht nur dem Steuerpflichtigen (vgl. § 225 a a. F.), sondern auch dem Finanzamtsvorsteher [30]) und den Landes- und Gemeindevertretern zu, die zur Teilnahme an den Ausschußsitzungen berechtigt sind [31]) (§ 259 II). Damit ist das Einspruchsverfahren vor den Ausschüssen der Prozeßnatur des Verfahrens vor den Steuergerichten angenähert; denn als Verwaltungsbehörde kann der Finanzamtvorsteher nicht ein Gremium anrufen, indem er selbst den Vorsitz führt. Er ist Partei, wie sich schon daraus ergibt, daß er das Rechtsmittel „im Namen des Reichs" einlegt [32]). Die Konsequenz dieser Bestimmung ist, daß es jetzt auch im Einspruchsverfahren vor den Ausschüssen einen Anschluß zur Gegnerschaft gibt (§ 247), der nach § 232 a. F. im Einspruchs- und Anfechtungsverfahren schlechthin nicht möglich war, weil es darin an einem rechtsmittelbefugten Gegner des Steuerpflichtigen fehlte. Immerhin handelt es sich, wie § 233 RAO erkennen läßt (Einlegung auch zugunsten des

---

27) StuW 1930 Nr. 336. — § 253, S. 3 (237, S. 3 a. F.; anders ZPO, § 522 I) widerspricht dem nicht; der Anschluß im Sinne dieser Bestimmung ist der Anschluß zur Gegnerschaft; vgl. dazu Bühler, § 74 II 4 (S. 419).

28) Bejahend Bühler, § 74, II 5.

29) Becker, § 242, Z. 3; StuW 1926, Nr. 153.

30) Diesem stand früher nur die Berufung zu (§ 245, Abs. I, S. 1 a. F.).

31) Die Teilnahmeberechtigung (§ 36 RAO) hat ihren Grund darin, daß die Entscheidungen der Ausschüsse von mehr oder weniger bestimmender Wirkung auch auf die Landes- und Kommunalsteuern sind (vgl. dazu oben S. 1, Anm. 1, a. unt., S. 79).

32) In § 245 RAO fehlen die Worte „Im Namen des Reichs".

Steuerpflichtigen) noch nicht um einen regelrechten Parteiprozeß, sondern man wird höchstens eine Annäherung an die Dreiteilung des gerichtlichen Strafprozesses feststellen können.

Eine über den Bereich des Steuerverfahrens hinaus interessierende Neuerung hat die Verordnung vom 1. Dezember 1930 mit dem jetzigen § 261 RAO gebracht, wonach Einspruch und Berufung wahlweise, und zwar die Berufung des Steuerpflichtigen mit Zustimmung des Finanzamtsvorstehers, stattfinden. Nach § 245 RAO a. F. konnte nur der Vorsteher des Finanzamts die Berufung als erstes Rechtsmittel einlegen. Auch die jetzt ebenfalls rechtsmittelbefugten Körperschaften (§§ 259 Abs. 2 Ziff. 2, 3; 261 RAO) konnten bisher nur die Einlegung der Berufung beantragen; sie hatten nicht einmal ein geschütztes Recht darauf, daß die Berufung eingelegt wurde; denn der Finanzamtsvorsteher konnte den Antrag durch begründeten Bescheid ablehnen (§ 245 Abs. 2 RAO a. F.). Die Zulassung der Berufung des Steuerpflichtigen durch den Finanzamtsvorsteher ist ein Fall der Rechtsmittelzulassung durch den iudex [33]) a quo, der — wie § 286 RAO, siehe unten S. 76 f. — seine Vorbilder im Arbeitsgerichtsgesetz und in Art. 1 § 2 der Verordnung vom 15. Januar 1924 (RGBl. I S. 29) hat. Die letztere Bestimmung war seit dem 31. Dezember 1925 außer Geltung [34]), ist aber durch Kapitel II Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 14. Juni 1932 (RGBl. I S. 285) mit Wirkung vom 30. Juni 1932 wieder aufgelebt. Im Arbeitsgerichtsgesetz können die Rechtsmittel „wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Rechtsstreits" durch das Gericht, welches die anzufechtende Entscheidung erlassen hat, auch dann zugelassen werden, wenn der sonst allgemein erforderte Streitwert [35]) nicht erreicht wird (§§ 61 Abs. 3, 69 Abs. 3 Arb. GG.). Entsprechendes gilt nach Art. 1 § 1 der Verordnung vom 15. 1. 1924, jetzt Kapitel 2 Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 14. 6. 1932 für Ehesachen, in denen eine Revision nur dann stattfindet, wenn sie vom Oberlandesgericht zwecks „Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" zugelassen wird. Einzelheiten würden hier zuweit führen [36]). Auf einige innere Unterschiede der Regelung des Arbeits- und Zivilprozeßrechts von der in § 261 RAO mag hingewiesen werden. Es ist im Steuerverfahren nicht immer der i u d e x a quo, der die

33) iudex = entscheidende Behörde, ohne daß damit der Finanzamtsvorsteher als Richter bezeichnet werden soll.

34) Art. 1 vor § 1 der Verordnung vom 15. 1. 24 (RGBl. I, S. 29).

35) 300 Mk. für die Berufung an das Landesarbeitsgericht, 6000 Mk. für die Revision an das Reichsarbeitsgericht.

36) Vgl. dazu die eingehende Abhandlung von Romeiß.

„Sprungberufung“ [37]) zuläßt. Sonst müßte in den Fällen, in denen ein Ausschuß mitgewirkt hat, folgerichtig der Ausschuß mit dem Finanzamtsvorsteher die Berufung zulassen [38]). Das geschieht aber nicht, sondern der Finanzamtsvorsteher befindet allein darüber. Ein anderer Unterschied liegt darin, daß das Motiv für die Zulassung nicht die grundsätzliche Bedeutung der Steuersache ist, jedenfalls nicht zu sein braucht, sondern der Finanzamtsvorsteher lediglich verfahrenstechnische Zweckmäßigkeitserwägungen anzustellen hat [39]). Aus dieser Feststellung wiederum ergibt sich, daß die Nichtzulassung der Berufung, selbst wenn der Steuerpflichtige die Zulassung beantragt hatte, nicht angefochten werden kann. Der Steuerpflichtige verliert nichts, wenn der Finanzamtsvorsteher die Berufung nicht zuläßt, und ihm auf dem Umwege über §§ 91 I, 303 RAO [40]) einen Einfluß auf die Gestaltung des Rechtsmittelverfahrens einzuräumen, halte ich nicht für richtig. Anders liegt der Fall in §§ 61 III, 69 III Arb. GG. und in Kap. II Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 14. 6. 1932, wonach durch Nichtzulassung der Berufung bezw. Revision jedes weitere Rechtsmittel abgeschnitten wird. In diesen Fällen ist der unterlegene Teil durch die Nichtzulassung beschwert; daß er trotz Beschwer dagegen nichts unternehmen kann, beruht auf dem Zweck der Bestimmungen, die gerade eine Beschränkung der Rechtsmittel herbeiführen sollen. Mehr besagt auch die ausdrückliche Vorschrift des § 286 II 1 RAO nicht, insbesondere läßt sie keinen Schluß aufs Gegenteil zu für anders liegende Fälle einer Rechtsmittelzulassung durch den iudex a quo.

Das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren ist genau so formlos wie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren im engeren Sinne. Auch mit Bezug auf das Steuergeheimnis muß folgerichtig das oben S. 26 ff. Gesagte gelten. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sind dieselben wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. Das Legalitätprinzip, das sich in erster Linie auf die Einleitung des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens bezieht, kommt im Rechtsmittelverfah-

37) Ausdruck von Romeiß, S. 49.

38) Das übersieht Romeiß S. 48 f. anscheinend, der aber S. 49 ganz richtig die Parallele zu § 76 Arbeitsgerichtsgesetzes zieht (Zulassung der Sprungrevision durch den Reichsarbeitsminister).

39) Vgl. auch hier den Fall des § 76, Arb. GG.: „ . . . wenn . . . der Reichsarbeitsminister die sofortige Entscheidung des Rechtsstreits durch das Reichsarbeitsgericht im Interesse der Allgemeinheit für notwendig erklärt . . .“

40) So Romeiß S. 52, dessen Argument aus § 286 RAO nicht stichhaltig ist, s. Text sofort.

ren nur insoweit in Betracht, als es die Einstellung des Verfahrens verbietet.

Eine besondere Rolle aber spielt die Untersuchungsmaxime. Sie umfaßt im Rechtsmittelverfahren außer den oben S. 42 ff. besprochenen Grundsätzen (vgl. § 243 II RAO; 228 II a. F.) die Möglichkeit der Verböserung, d. h. der Steuerpflichtige, der Einspruch oder Anfechtung eingelegt hat, muß gewärtigen, daß er höher als im angegriffenen Bescheid veranlagt wird (§ 243 III RAO; 228 III a. F.). Das entspricht dem Aufbau des verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahrens; denn in diesem ist die Rechtsmittelbehörde und nur diese zugleich zur Vertretung der fiskalischen Interessen berufen: das Finanzamt als solches hat kein verwaltungsmäßiges Rechtsmittel gegen seinen eigenen Bescheid [41]). Folglich muß die Rechtsmittelbehörde auch gegen den Steuerpflichtigen verbösern können. Sie ist jedoch, wenn sie verbösern will, an die tatsächlichen Feststellungen, die dem angegriffenen Bescheide zugrunde liegen, gebunden, soweit nicht neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden (§ 243 III RAO; 228 III a. F.) [42]). Die Untersuchungsmaxime erleidet darin eine notwendige Einschränkung [43]).

Zur Frage des rechtlichen Gehörs ist die Anwendbarkeit der §§ 256 f. (240 f. a. F.) durch den Text des Gesetzes angeordnet. Im übrigen gilt auch hier das oben S. 28 ff. Gesagte. Auch die Beweiswürdigung richtet sich nach denselben Grundsätzen wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. Insbesondere ist auch im Rechtsmittelverfahren noch Schätzung möglich, soweit nicht etwa § 243 III (228 III a. F.) entgegensteht [44]). Daß endlich für die Verteilung der Beweislast im Rechtsmittelverfahren keine anderen Grundsätze gelten können wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, braucht nicht näher erläutert zu werden.

Die das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren abschließenden Entscheidungen, der Einspruchsbescheid und der Anfechtungsbescheid, unterscheiden sich untereinander in einem Punkte: Der Einspruchsbescheid ist in denselben Grenzen wie ein Steuerbescheid zurücknehmbar (§ 94 IV 1 RAO; 76 III 1 a. F.), d. h. der Steuerpflichtige kann, falls der Bescheid bereits formell rechtskräftig geworden ist, auf die Einrede der Rechtskraft

41) Abgesehen von dem Fall des § 259 II Z. 1 RAO.

42) Vgl. dazu RFH Bd. 22 S. 268 (278 f.); StuW 1929 Nr. 276; Becker das. Sp. 820 f.; Bühler § 74 Anm. 23.

43) Über die Bedeutung der Verböserung im gerichtsmäßigen Rechtsmittelverfahren vgl. unten S. 75 und 78.

44) Vgl. Becker § 228 Z. 3; St. Kart. § 212 Abs. II Nr. 4.

wirksam verzichten [45]). Die Anfechtungsentscheidung dagegen kann nicht abgeändert oder zurückgenommen werden (§ 94 III 2 RAO; 76 III 2 a. F.), steht also mit Bezug auf die Rechtskraftfähigkeit den Urteilen der Steuergerichte gleich. Dasselbe gilt für die gemäß § 299 RAO (277 a. F.) erlassenen Abhilfebescheide; denn auch diese beenden ein Anfechtungsverfahren [46]).

3. Berufung und Rechtsbeschwerde.

a. Allgemeines über Einlegung und Grundsätze.

Mit der Einspruchs- oder der Anfechtungsentscheidung ist das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren und damit auch das erweiterte Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren abgeschlossen. Es entspricht dem Wesen des Rechtsstaates und war das vornehmste Ziel der Reichsabgabenordnung, dabei nicht Halt zu machen, sondern darüber hinaus dem Steuerpflichtigen allemal ein gerichtliches Verfahren zur Entscheidung über die Frage der Steuerpflicht zu eröffnen und zwar auch in den Fällen, in denen gerichtliche Behörden bis dahin nicht tätig geworden waren (Zoll- und Verbrauchsteuersachen) [47]).

Mit dem Eintritt in dieses gerichtsmäßige Rechtsmittelverfahren wird die Struktur des Steurverfahrens von Grund auf gewandelt. Jetzt tritt an die Stelle der Zweiteilung der Verfahrenssubjekte eine Dreiteilung, indem die entscheidende Gewalt nunmehr einem mehr oder weniger unabhängigen Gericht übertragen wird. Obwohl man nicht sagen kann, daß die Steuerverwaltungsbehörde und der Steuerpflichtige nun unter sich vollständig gleichgeordnet seien, so ist doch so viel richtig, daß beide den Steuergerichten gleichmäßig untergeordnet sind, und zwar — wenigstens theoretisch — auch im Verfahren vor den Finanzgerichten, wenngleich die überparteiliche Stellung der Finanzgerichte durch eine Personalunion zwischen Finanzverwaltungsbeamten und Finanzrichtern praktisch zum Teil wieder aufgehoben wird [48]).

Sucht man in anderen Verfahren nach einem entsprechenden Übergang von einem zweiseitigen Verwaltungsverfahren in ein dreiteiliges gerichtliches Verfahren, so bietet der von vornherein dreiseitig ausgestaltete Zivilprozeß kein Gegenstück. Der

45) Vgl. oben S. 59.

46) StuW 1929 Nr. 593 und 595; Becker dazu Sp. 662 ff.; ders. StuW 1928, Sp. 1241; RFH 10 S. 236.

47) Über die Einschränkung durch die Streitwertbegrenzung s. unt. S. 76 f.

48) Bühler, § 77, Anm. 2

Strafprozeß kennt zwar einen Übergang aus einem Verwaltungsverfahren (dem Vorverfahren oder dem Verwaltungsstrafverfahren) in ein gerichtliches Verfahren, jedoch ist dieser Übergang dem im Steuerrecht nicht vergleichbar. Entweder fehlt es überhaupt an einer das Verwaltungsverfahren beendenden, der Vollstreckbarkeit und Rechtskraft fähigen Entscheidung, wie bei Erhebung der Anklage oder dem Antrag auf Voruntersuchung, die das staatsanwaltschaftliche Ermittlungsverfahren abschließen. Oder aber der Übergang wird nicht durch ein Rechtsmittel bewirkt, so beim Verwaltungsstrafverfahren. Der Antrag auf gerichtliche Entscheidung ist kein Rechtsmittel, wie ohne weiteres daraus erhellt, daß das Gericht trotz des Bestehens des Verböserungsverbotes im Strafprozeß auf härtere Strafe erkennen kann, als die Verwaltungsbehörde festgesetzt hat (§ 417 III StPO, ferner — für das Steuerverwaltungsstrafverfahren — § 469 I RAO, 434 I a. F.). Immerhin gehen aber im Steuerverfahren, ebenso wie im Strafprozeß, durch den Eintritt in das gerichtliche Verfahren die hoheitlichen Befugnisse der Verwaltungsbehörden zur Untersuchung des Straf- bezw. Steuerfalles uneingeschränkt auf die Gerichte über [49]), und das bedeutet, daß im steuergerichtlichen Verfahren mit etwas mehr Berechtigung als im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren vor den Steuerverwaltungsbehörden von dem Grundsatz der Parteien- oder Waffengleichheit gesprochen werden kann.

Ein nahezu vollkommen kongruenter Vorgang dagegen vollzieht sich im Polizeirecht beim Übergang des durch eine Polizeiverfügung abgeschlossenen Verwaltungsverfahrens in das Verwaltungsstreitverfahren (§§ 45, 49 PolVerG. von 1931) [50]). Man bezeichnet deshalb das gerichtliche Steuerverfahren wohl als ein besonderes Verwaltungsstreitverfahren. Ebensowenig wie dieses ein erweitertes Verwaltungsverfahren ist, kann man das gerichtliche Rechtsmittelverfahren des Steuerrechts als erweitertes Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren auffassen [51]).

Ihre Begründung sucht die von der hier vertretenen abweichende Ansicht im wesentlichen in § 244 (229 a. F.), aus dem jedoch für die Beantwortung der Frage nichts folgt. Im Gegenteil, § 244 begründet gerade die Scheidung zwischen dem verwaltungsmäßig aufgebauten Verfahren und dem gerichtlichen

49) StKart. § 229 RAO Ziff. 3, Urt. v. 3. 10. 28.

50) Durch diese Bestimmungen sind die §§ 127 ff. LVG aufgehoben worden. Die Wahlklage (§ 128 LVG) ist in das PolVerwG. nicht aufgenommen.

51) A. A. Becker, Bem. 3 vor § 217; Bühler § 73 I 1; RFH u. a. Bd. 14, S. 3; etwas abgeschwächt (das Rechtsmittelverfahren in Steuersachen sei „seinem wesentlichen Kern" nach nur eine Fortsetzung des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens) RFH 29, 61 (64); ähnlich wie hier Spohr S. 1.

Rechtsmittelverfahren, insofern die hoheitlichen Befugnisse zur Steuererforschung den Steuerverwaltungsbehörden genommen und auf die Steuergerichte übertragen werden [52]). Die Bestimmung des § 244 hat also für das gerichtsmäßige Rechtsmittelverfahren eine andere Bedeutung wie für das verwaltungsmäßige. Es macht einen Unterschied, ob eine Steuerverwaltungsbehörde dem Steuerpflichtigen Hilfspflichten auferlegt und dieser ihr seine Kenntnisse und Kräfte zur Aufklärung des Steuerfalles zur Verfügung stellen muß oder ob die Mitwirkung des Steuerpflichtigen einem unparteiischen Gericht eine richtige, unparteiische Entscheidung erleichtern oder gar erst ermöglichen soll. Der dem Verwaltungsverfahren begrifflich fremde Grundsatz der Parteien- oder Waffengleichheit ist im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren also wenigstens insoweit durchgeführt, als das Unterordnungsverhältnis zwischen den Parteien für das weitere Erkenntnisverfahren beseitigt ist. Ein Unterschied besteht nur noch insofern, als die Gewalt des Gerichtes über den Steuerpflichtigen größer ist als über die Steuerverwaltungsbehörde, andererseits aber auch der Steuerpflichtige schutzbedürftiger erscheint und deshalb in gewissen Beziehungen günstiger gestellt ist als die Steuerverwaltungsbehörde: so wird z. B. die Rechtsmittelfrist gegen den Steuerpflichtigen nur bei ordnungsmäßiger Rechtsmittelbelehrung in Gang gesetzt (§ 246 III RAO; 231 III a. F.) [53]) [54]). Demgegenüber kennzeichnen aber die Zusammensetzung der Gerichte und die Unabhängigkeit der Richter (das Verbot der Anweisung durch eine höhere Behörde, §§ 48 III, 56 I RAO; 14 IV, 36 I a. F.) deutlich den Strukturwandel, der sich beim Eintritt in das gerichtsmäßige Rechtsmittelverfahren vollzieht.

Alles das hindert nicht, das gerichtliche Rechtsmittelverfahren als die naturgegebene Fortsetzung des voraufgegangenen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens anzusehen in demselben Sinne, wie das Verwaltungsstreitverfahren nach § 49 des Polizeiverwaltungsgesetzes die Fortsetzung des voraufgegangenen Verwaltungsverfahrens ist. Denn auch das gerichtliche Rechtsmittelverfahren muß sich mit den soeben erörterten Maß-

52) Vgl. S. 69, Anm. 49.

53) Das Finanzamt kann sich nicht auf eine fehlende Rechtsmittelbelehrung berufen, RFH Bd. 11 S. 40; Becker: § 231 Ziff. 4.

54) Vgl. auch die Vorschrift des § 257 S. 2 (241 S 2 a. F.), die nur für den Steuerpflichtigen gilt, s. Becker § 241 Ziff. 3 u. RFH Bd. 17 S. 27; ferner § 265 II (früher § 48 d. 3. Steuernotverordnung), wonach eine Verböserung im Bagatellverfahren vor den Finanzgerichten g e g e n den Steuerpflichtigen nicht stattfindet; auch § 250 RAO (Zustellung nur an den Steuerpflichtigen und diesem Gleichgestellte, nicht an die öffentlichen Körperschaften oder deren Vertreter).

gaben nach denselben Grundsätzen abspielen, wie das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren und das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren. Es würde zu sonderbaren Ergebnissen führen, wollte man z. B. mit Bezug auf das Steuergeheimnis, die Untersuchungsmaxime [55]), die Beweiswürdigung und die Beweislast im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren andere Regeln aufstellen, wie im verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahren. Auch in zweifelhaften Rechts- und Tatfragen — die letzteren spielen namentlich bei Beweiswürdigung und Beweislast eine Rolle — sollte das Finanzamt nicht weniger objektiv sein als das Gericht, und nicht schlechthin den fiskalischen Standpunkt einnehmen. Praktisch wird allerdings mit Rücksicht auf den offenstehenden Rechtsmittelweg meist das letztere der Fall sein. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör ist im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren weiter ausgedehnt als im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren (§§ 256 f., 279, 298 RAO; 240 f., 259, 276 a. F.; vgl. dazu oben S. 35 ff.). Ob dies alles auch de lege ferenda berechtigt ist, erscheint mir zweifelhaft. Zwar erwartet man von der höheren Instanz eine mit größeren Garantien ausgestattete Entscheidung: es soll aber auch schon die unterste Instanz „richtig" entscheiden. Daß aber die Gewähr ausreichenden Gehörs eine der wichtigsten Voraussetzungen für eine richtige Entscheidung ist, wurde oben S. 28 ff. ausgeführt. Die Einschränkung, die in Anbetracht der §§ 267, 298 (247, 276 a. F.) mit Bezug auf das Recht zur Akteneinsicht gemacht werden muß, hat nur geringe Bedeutung, da man nur mit Vorsicht überhaupt von einem wirklichen Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht sprechen darf [56]). Im übrigen ist das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör, das für das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren stark eingeschränkt ist, in den oben erörterten Grenzen für das Rechtsmittelverfahren durch die §§ 256 f. (240 f. a. F.), für Berufung und Rechtsbeschwerde insbesondere noch durch §§ 269 II, 279, 298 (249 II, 259, 276 a. F.) gewährleistet [57]).

Einer besonderen Erörterung bedarf der Grundsatz der Formlosigkeit (s. darüber unten b). Die Untersuchungsmaxime

---

55) Es herrscht kein Antragsprinzip wie im Verwaltungsstreitverfahren (§ 243 II RAO; 228 II a. F.); das Finanzgericht kann freistellen, wenn nur Ermäßigung beantragt ist, RFH 6, 27 (29); Bühler Lehrb. § 74 IV 2 (S. 421); das gilt sogar im Erstattungsverfahren (s. unten S. 98), wo der Gesamtbetrag erstattet werden kann, wenn nur ein Teilbetrag verlangt ist, RFH 30, 104 (109). — Über Durchbrechungen der Untersuchungsmaxime im Rechtsbeschwerdeverfahren vgl. unten S. 92 f.

56) Vgl. den Text des Gesetzes; ferner Karger DStZ 1930, S. 371 ff.

57) Ein sachlich nichts Neues enthaltender Berufungsschriftsatz braucht dem Steuerpflichtigen aber nicht mitgeteilt zu werden, weil er kein gerechtfertigtes Interesse daran hat, RStBl 1932, Nr. 885.

ist bei Berufung und Rechtsbeschwerde besonders behandelt. Aus dem Gebiete der Beweislast sei eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs [58]) erwähnt, in der dieser rügt, daß das Finanzgericht dem beschwerdeführenden Steuerpflichtigen die Beweislast für die fristgerechte Einlegung der Berufung auferlegt hatte. Der Reichsfinanzhof führt aus, „daß im Steuerstreitverfahren der Rechtsmittelführer im Gegensatz zum Zivilprozeß keine formale Beweislast für den Nachweis der Rechtsmittelförmlichkeiten hat". Begründet wird dies vom Reichsfinanzhof allerdings mit der Untersuchungsmaxime, die, wie Rauschning [59]) eingehend darlegt, keinerlei Richtlinien für die Verteilung der Beweislast gibt. Jedoch ist der Entscheidung des Reichsfinanzhofs im Ergebnis deshalb zuzustimmen, weil nicht der Steuerpflichtige, sondern die Steuerverwaltungsbehörde grundsätzlich für alle die Steuerpflicht begründenden Tatsachen beweispflichtig ist (vgl. oben S. 56). Denn diese Beweislast muß sinngemäß auf alle die verfahrensrechtlichen Tatsachen ausgedehnt werden, die geeignet sind, ein dem Steuerpflichtigen ungünstiges Ergebnis herbeizuführen.

b. Mündliche Verhandlung und Vorbescheid.

Der Grundsatz der Formlosigkeit ist im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren durch die Möglichkeit der mündlichen Verhandlung eingeschränkt. Über den Wert oder Unwert der mündlichen Verhandlung, die „als wesentliches Stück eines echten Prozesses gilt" [60]), mag man streiten. Die Reichsabgabenordnung ist nicht dem Vorbild des Strafprozesses, in dem die mündliche Verhandlung unabdingbar ist, oder des Zivilprozesses, in dem die mündliche Verhandlung die Regel ist [61]), sondern dem Vorbild der Verwaltungsgerichtsgesetze gefolgt. Die mündliche Verhandlung bleibt nach der Reichsabgabenordnung Ausnahme: die Nichtmündlichkeit ist theoretisch und praktisch die Regel. Den Beteiligten, insbesondere also auch dem Steuerpflichtigen, ist in der Berufungsinstanz ein beschränkter, in der Rechtsbeschwerdeinstanz ein unbedingter Anspruch auf mündliche Verhandlung gegeben (§§ 272, 294 I RAO; 252, 273 a. F.). In groben Zügen entspricht dies dem für das preuß. Verwaltungsstreitverfahren geltenden Recht (§ 68 I LVG).

Findet eine mündliche Verhandlung statt, so sind gewisse Formvorschriften einzuhalten (§§ 273 bis 276, 298 RAO; 253 bis

58) St. Kart. § 236, Nr. 11, Urteil vom 1. Okt. 1930.
59) S. 84.
60) Bühler, § 77 VIII 1.
61) Ausnahmen nach der EntlVO, vgl. dazu oben S. 25 f.

256, 276 a. F.). Beweise brauchen aber nicht in der mündlichen Verhandlung erhoben zu werden (§ 277 RAO; 257 a. F.)[62]). Dies entspricht dem § 76 des preuß. LVG und geht weiter als die Beweiserhebung durch einen ersuchten oder beauftragten Richter im Zivilprozeß (§ 355 ZPO)[63]) oder gar im Strafprozeß (§§ 223, 251 StPO). Ferner ist für die mündliche Verhandlung zwar die Aufnahme eines Protokolls, jedoch nicht die Zuziehung eines Protokollführers vorgeschrieben (§ 274 IV RAO; 254 IV a. F.). Die Beweisaufnahme ist überhaupt formlos, wie mangels besonderer Bestimmungen aus § 277 (257 a. F.) zu schließen ist. Auch das preuß. Verwaltungsstreitverfahren verzichtet seit dem Gesetz vom 13. Mai 1918 (GS. S. 53) auf den obligatorischen Protokollführer (§ 75 LVG)[64]) und selbst der Zivilprozeß kennt heute keinen Protokollführerzwang mehr (§ 163 III ZPO).

Eine Einschränkung des Rechtes auf mündliche Verhandlung zu Gunsten der Formlosigkeit des Verfahrens bedeutet praktisch die Möglichkeit der Vorbescheide nach §§ 271 II, 294 II (251 II, 273 II a. F.), deren Einrichtung einem bewährten Vorbilde des Verwaltungsstreitverfahrens entspricht[65]). Endlich braucht in den Fällen des § 265 RAO (früher § 48 der III. StNotVO vom 14. Februar 1924 RGBl. I S. 74) eine mündliche Verhandlung überhaupt nicht stattzufinden, da die Rechtsmittelbehörde nach freiem Ermessen ohne weitere Ermittlungen entscheiden kann[66]). Die Vorschrift entspricht dem § 20 der EntlastungsVO. für den Zivilprozeß (vgl. dazu oben S. 23 ff.).

Die mündliche Verhandlung ist zwar grundsätzlich öffentlich (§§ 274, 298 RAO; 254, 276 a. F.), jedoch ist die Unverletzlichkeit des Steuergeheimnisses dadurch gewahrt, daß die Öffentlichkeit nicht nur wegen Gefährdung der Sittlichkeit oder des öffentlichen Wohles, sondern auch stets auf Antrag des Steuerpflichtigen auszuschließen ist (§ 274 I 2 a. E.).

---

62) Die Vorschrift hat praktische Bedeutung im wesentlichen nur für die Berufungsinstanz, da im Rechtsbeschwerdeverfahren eine Beweisaufnahme regelmäßig nicht mehr stattfindet.

63) Man vergleiche aber die im Verfahren vor den Landgerichten und Oberlandesgerichten nach §§ 272 b III Z. 5, 523 ZPO mögliche Erhebung eines Augenscheins oder Sachverständigenbeweises durch den Vorsitzenden.

64) Die Vorschrift ist sinngemäß auf § 77 II LVG (Beweisaufnahme) auszudehnen.

65) Vgl. §§ 64, 67 LVG; Bühler, § 77 VI.

66) Ausnahme in § 265 II, wonach die mit der Berufung angefochtene Entscheidung im Bagatellverfahren nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werden darf.

4. Die Berufung insbesondere.

a. Einlegungsberechtigte und Beteiligte.

Das Rechtsmittel der Berufung steht dem Steuerpflichtigen und den nach § 241 (226 a. F.) an dem Verfahren über den Einspruch Beteiligten zu (§ 238 S. 1 RAO; 225 S. 1 a. F.). Daneben können der Vorsteher des Finanzamtes und jetzt auch die nach § 259 II Ziff. 2 und 3 Berechtigten gegen jede Entscheidung des Finanzamtes, an der Ausschüsse teilgenommen haben, Berufung einlegen (§ 263 II RAO; vgl. § 245 a. F.). Bei der Berufung des Finanzamtsvorstehers handelt es sich nicht um eine Berufung des Steuergläubigers; denn dieser wird durch den veranlagenden Ausschuß repräsentiert. Die Berufung des Finanzvorstehers kann auch nicht den Rechtsmitteln gleichgestellt werden, die dem Vorsitzenden der Kollegialgerichte im Verwaltungsstreitverfahren „aus Gründen des öffentlichen Interesses" gegeben sind[67]). Denn der zur Vertretung des Rechtsmittels bestellte Kommissar (§§ 84, 95, I LVG) ist Parteivertreter[68]). Mit der Berufung braucht der Finanzvorsteher deshalb nicht notwendig eine Erhöhung der Steuer anzustreben, sie kann auch zugunsten des Steuerpflichtigen eingelegt werden (§ 233 RAO), dient also wohl dem öffentlichen, nicht aber dem fiskalischen Interesse. Darin ist sie den Rechtsmitteln der Staatsanwaltschaft im Strafprozeß verwandt (§ 296 II StPO).

Ein anderes gilt für die Berufung der Gemeindevertreter in den Ausschüssen, die nach § 233 II RAO mit der Berufung nur eine Erhöhung der Steuer anstreben können. Der Vorläufer dieser Bestimmung ist § 245 II a. F., wonach die Gemeindebehörden zum Zwecke der Steuererhöhung auf Einlegung der Berufung dringen konnten. Im Falle einer Berufung der Gemeindevertreter kann man also in demselben Sinne und mit noch größerem Rechte von einem Parteiprozeß sprechen, als dies im Einspruchsverfahren vor den Ausschüssen der Fall ist (vgl. dazu oben S. 64 f.).

Auch noch im Verfahren über die Berufung kann der Kreis der Beteiligten gegenüber der Vorinstanz auf Grund der Vorschrift des § 241 (226 a. F.) erweitert werden (§ 266 Ziff. 3 RAO; 246 Ziff. 3 a. F.).

b) Die Untersuchungsmaxime.

Die Untersuchung des Steuerfalles in der Berufungsinstanz erstreckt sich auf die Zulässigkeit, die form- und fristgerechte Einlegung der Berufung und sodann auf die materielle Steuerpflicht. In der Reihenfolge der Untersuchung ist das

67) Vgl. §§ 82, I a. E., 83, 93 IV, Pr.Landesverw.G.
68) Friedrichs, Verw. Rechtspfl., S. 639 f.

Finanzgericht insofern gebunden, als es eine materielle Prüfung der Steuerpflicht erst vornehmen kann, wenn die Zulässigkeit bejaht ist (§ 252 RAO; 236 a. F.). Die Vorschrift gilt zwar auch im verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahren, hat aber, wenn überhaupt, bei der Formlosigkeit des verwaltungsmäßigen Rechtsmittelverfahrens nur im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren praktische Bedeutung. Auch da wird sie nicht streng eingehalten; der Reichsfinanzhof erklärt die Zurückweisung eines offenbar unbegründeten Rechtsmittels ohne Prüfung der Zulässigkeit für angängig [69]).

Die Einschränkung der Untersuchungsmaxime, die sich aus der Unterscheidung der Verfahrensvoraussetzungen von den Verfahrensmängeln ergibt, gilt erst für die Rechtsbeschwerdeinstanz.

Es bedeutet nur eine Anwendung der Untersuchungsmaxime, daß das Finanzgericht an die Parteianträge, insbesondere des Rechtsmittelführers, nicht gebunden ist (§ 243 II RAO; 228 II a. F.) [70]). Darin nähert sich der Steuerprozeß dem Strafprozeß, insofern auch in diesem die Gerichte an die Anträge der Parteien nicht gebunden sind. Jedoch ist dem Steuerprozeß in Konsequenz der Untersuchungsmaxime die teilweise Rechtskraft einer angegriffenen Entscheidung wie im § 327 StPO fremd: das Finanzgericht kann und muß gegebenenfalls freistellen, wenn die Berufung nur zum Zwecke der Ermäßigung eingelegt ist. In dieser konsequenten Durchführung der Untersuchungsmaxime geht der Steuerprozeß auch über das im ganzen vom Antragsprinzip beherrschte Verwaltungsstreitverfahren hinaus.

Eine Anwendung der Untersuchungsmaxime ist auch die Möglichkeit der Verböserung gegen den Rechtsmittelführer [71]), die aber durch § 243 III (228 III a. F.) eingeschränkt ist. Im übrigen gilt hier das oben S. 67 für das verwaltungsmäßige Rechtsmittelverfahren Gesagte entsprechend. In der Möglichkeit der Verböserung gegen den Steuerpflichtigen nimmt der Steuerprozeß eine Sonderstellung ein. Weder der Straf- noch der Zivilprozeß kennen eine derartige reformatio in peius (§ 331 StPO, § 536 ZPO) [72]). Auch im Verwaltungsstreitverfahren sind die

69) RFH Bd. 7, S. 206; Bd. 8, S. 220; auch RStBl 1932, Nr. 861. — Ob dies berechtigt ist, hat die Lehre von den objektiven Grenzen der Rechtskraft zu entscheiden.

70) RFH Bd. 6, S. 27 und 167.

71) Das zugunsten des Reichs und folgerichtig auch anderer Steuergläubiger eingelegte Rechtsmittel kann zur Freistellung des Steuerpflichtigen führen, St. Kart. § 228, S. 2. Z. 1, Urt. v. 3. 2. 22.

72) Dagegen erinnert die Verböserung zugunsten des Steuerpflichtigen (vgl. Anm. 71) an § 301 StPO.

Rechtsmittelbehörden „bestimmungsgemäß darauf beschränkt, Rechtsschutz zugunsten der Personen (oder Behörden) auszuüben, die diesen Schutz anrufen. Daraus folgt, daß sie eine Verfügung nicht zum Nachteil des Beschwerdeführers abändern dürfen, es wäre denn, daß das Gesetz es ausdrücklich erlaubte" [73]). In der Rechtsbeschwerdeinstanz ist auch die Möglichkeit der Verböserung — gegen den Steuerpflichtigen, wie man ergänzen muß [74]) — weiter eingeschränkt (s. darüber unten S. 78).

5. Die Rechtsbeschwerde.

a. Die Beteiligten.

Gegen die Berufungsentscheidung kann jeder der nach § 266 (246 RAO a. F.) im Verfahren über die Berufung Beteiligten die Rechtsbeschwerde einlegen, wenn ihn die Berufungsentscheidung beschwert (§ 285 RAO; 265 a. F.). Beteiligt ist außer den Vorgenannten auch der, der zum Verfahren gemäß § 241 (226 a. F.) zugezogen wird oder beitritt. Über das Parteiverhältnis gilt auch hier das bei der Berufung Gesagte (vgl. oben S. 70).

Handelt es sich um die Rechtsbeschwerde gegen eine Anfechtungsentscheidung, so sind entsprechend beteiligt der Steuerpflichtige und die nach § 241 (226 a. F.) Zugezogenen, außerdem das Landesfinanzamt, das die Anfechtungsentscheidung erlassen hat (§ 301 Z. 1, 2 RAO; 279 a. F.). Das Finanzamt oder sein Vorsteher sind nicht beteiligt, jedoch ist die Zuziehung des Reichsfinanzministers vorgesehen (§ 301 Z. 3 RAO; 279 a. F.), dessen prozessuale Stellung aber nicht ganz klar ist. Am ehesten dürfte sie dahin aufzufassen sein, daß sie der Unterstützung des Landesfinanzamtes in der Wahrnehmung der fiskalischen Interessen dient. Die Zuziehung des Reichsfinanzministers auch im Berufungsverfahren (§ 266 Z. 2 a. F.) ist in der Neufassung weggefallen. Sonst bestehen keine Unterschiede zwischen der Rechtsbeschwerde gegen eine Berufungsentscheidung und der gegen eine Anfechtungsentscheidung.

Als weitere Neuerung ist durch die Dezembernotverordnung die Bestimmung des § 286 RAO eingeführt worden, durch die der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen bis zu einem gewissen Grade eingeschränkt wird. Danach hat die Rechtsbeschwerde entweder grundsätzliche Bedeutung der Streit-

73) Fleiner, S. 234; OVG i. StaatsSt. S. Bd. 4, S. 373, Bd. 7, S. 377.
74) Vgl. Anm. 71 auf S. 75.

sache – die vom Finanzgericht unanfechtbar [75]) festzustellen ist — oder einen Streitwert [76]) von mehr als 200 RM. zur Voraussetzung, während es bisher eine solche Einschränkung der Rechtsmittel im Steuerverfahren nicht gab. Allerdings gilt die Beschränkung nur für das Berufungsverfahren, nicht für die Rechtsbeschwerde im Anfechtungsverfahren, wie aus § 302 RAO zu folgern ist [77]).

b) Die Untersuchungsmaxime.

Die Untersuchungsmaxime ist im Rechtsbeschwerdeverfahren mehrfach durchbrochen. Zunächst unterliegt die angegriffene Entscheidung der Nachprüfung nur mit Bezug auf die in § 288 (267 a. F.) aufgezählten Gründe. Die Vorschrift entspricht dem § 94 des Pr. LVG und inhaltlich auch den §§ 549 ff. ZPO und 337 f. StPO, geht jedoch insofern weiter, als auch ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten die Rechtsbeschwerde begründet (§ 288 Ziff. 1 a. E. RAO; 267 a. F.). Der Reichsfinanzhof ist daher nicht auf die Nachprüfung von Rechtsfragen beschränkt, sondern hat auch bis zu einem gewissen Grade tatsächliche Feststellungen zu treffen [78]).

Eine weitere Durchbrechung der Untersuchungsmaxime zugunsten der Verhandlungsmaxime bedeutet es, daß Verfahrensmängel (§ 288 Ziff. 2 RAO; 267 a. F.) nur auf Rüge zu beachten sind (§ 296 II RAO; 275 a. F.). Der Reichsfinanzhof [79]) hat im Anschluß an diese Bestimmungen die auch im Strafprozeß (§ 352 I StPO) geltende Lehre von den Verfahrensvoraussetzungen, deren Nichtbeachtung im Rechtsmittelverfahren stets von Amts wegen zu berücksichtigen ist, und den Verfahrensmängeln entwickelt, die nur auf Rüge zu beachten sind, die also im Laufe des Verfahrens geheilt werden können.

Danach gehören zu den Verfahrensvoraussetzungen, deren Nichtvorhandensein unheilbar ist, die Vorschriften über die Zulässigkeit des Steuerrechtsweges, die Aktivlegitimation, das Rechtsschutzinteresse (Beschwerung des Steuerpflichtigen) und ähnliche, vor allem auch die Vorschrift des § 258 über die Begründung der abweichenden Berufungs- oder

75) Vgl. dazu oben S. 66.

76) Ob der Wert des Streitgegenstandes im technischen Sinne — Gegensatz: Wert des Beschwerdegegenstandes, vgl. §§ 64, 72 ArbGG mit §§ 511 a, 546 ZPO — gemeint ist, erscheint zweifelhaft; der Reichsfinanzhof nimmt Wert des Beschwerdegegenstandes an, Urteil vom 22. 4. 31 IV A 781/31 (RStBl S. 300, Nr. 376); zustimmend Spohr DStZ 1932, S. 150.

77) So auch Romeiß, S. 53 gegen Becker Erg. zu § 265 a, 3 a und b.

78) Bühler § 78 IV 3.

79) RFH Bd. 7, S. 314.

Anfechtungsentscheidung [80]). Der Reichsfinanzhof [81]) zählt auch die Nichtverjährung des Steueranspruches zu den Verfahrensvoraussetzungen. Dem steht jedoch § 148 (125 a. F.) entgegen, wonach durch Verjährung der materielle Steueranspruch erlischt. Richtiger rechnet man deshalb die Nichtverjährung zu den Voraussetzungen der materiellen Steuerpflicht, ähnlich wie im Strafprozeß bei Verjährung der Straftat kein einstellendes, sondern ein freisprechendes Urteil ergeht [82]).

Als wesentliche, aber heilbare Verfahrensmängel kommen demgegenüber in der Hauptsache die Verletzungen der Untersuchungsmaxime und des rechtlichen Gehörs in Betracht [83]). Soweit der Steuerpflichtige durch derartige Gesetzesverletzungen benachteiligt ist, bedeutet dies, daß er auf die Innehaltung dieser Verfahrensgrundsätze ein subjektives öffentliches Recht hat, das ihm durch die Möglichkeit, den Reichsfinanzhof anzurufen, garantiert ist.

Auch das grundsätzliche Verbot der Verböserung in der Rechtsbeschwerdeinstanz (§ 243 III RAO, 228 a. F.) gegen den Steuerpflichtigen ist eine Durchbrechung der Untersuchungsmaxime. Über die Ausnahmen für Zolltarifauskünfte und Kontingentbescheide s. unt. S. 81.

80) Bühler § 74, I 2, § 78 IV 2; eine Übersicht bei Spohr, S. 56 ff.

81) StuW. 1931, Nr. 7.

82) Das ist im Strafrecht zwar bestritten, jedoch wird die materiellrechtliche Natur der Verjährung überwiegend bejaht. RGSt 40, 88; Frank § 66 II; vgl. auch Ebermayer § 66 Ziff. 1 und 2, der allerdings gemischte Natur annimmt und deshalb Einstellung für richtiger hält.

83) Beispiel für beides in RStBl 1932 Nr. 881: Es verstößt zwar nicht gegen § 67 Ziff. 6 (§ 47 Ziff. 6 a. F.), wenn ein Beamter der früheren Instanz bei einer Beweisaufnahme der Rechtsmittelinstanz mitwirkt; jedoch kann darin u. U. insofern ein wesentlicher Verfahrensmangel gesehen werden, als das Finanzgericht dadurch seine Aufklärungspflicht und den Anspruch des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör verletzt hat.

C. Andere Verfahren der Reichsabgabenordnung, soweit sie für das Thema interessieren.

I. Das Bewertungsverfahren.

Das Bewertungsverfahren war früher im Reichsbewertungsgesetz geregelt und ist durch die Dezembernotverordnung von 1930 in das Rechtsmittelsystem der Reichsabgabenordnung eingegliedert worden (§§ 213 II, 214, 215) [1]. An sich bildet die Bewertung eine im regulären Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren zu entscheidende Vorfrage für die Bemessung der Steuer, und als solche wird sie regelmäßig auch behandelt (§ 213 I RAO). Für einige wichtige direkte Steuern — die nach dem Vermögen und dem Einkommen (außer Lohnsteuer) erhobenen Steuern — findet aber ein besonderes Feststellungsverfahren statt, in welchem die der Besteuerung zugrunde zu legenden Vermögens- und Einkommenswerte mit bindender Wirkung für das anschließende Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren besonders festgestellt werden. Für die (landesrechtlichen) Gewerbesteuern wird in diesem Sinne als Ausgangspunkt der Steuermeßbetrag festgesetzt (§ 210 I 2). In allen diesen Fällen handelt es sich um ein reines Feststellungsverfahren, in dem über die Frage, ob im Einzelfall eine Steuerpflicht besteht, noch nicht entschieden wird (§ 216, insbesondere Abs. II), das aber im übrigen ganz wie ein selbständiges Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren behandelt wird (§§ 210 II, 218). Man könnte vielleicht an eine Trennung des Verfahrens ähnlich wie in § 304 ZPO denken. Aber hier liegt die Sache doch etwas anders. Richtiger faßt man den Unterschied wohl so: das Bewertungsverfahren stellt durch den Feststellungsbescheid die objektiven Grundlagen der Besteuerung, nämlich das Einkommen und Vermögen, fest, das nachfolgende Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren bringt diese objektiven Grundlagen in Beziehung zu dem Steuersubjekt, dem Steuerpflichtigen, und führt zum Steuerbescheid.

1) Becker Erg. S. 107.

II. Das Verfahren bei Anordnung einer Hilfspflicht.

Unselbständig, d. h. nur im Rahmen eines Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens oder eines Bewertungsverfahrens möglich, ist das Verfahren, in welchem dem Steuerpflichtigen oder einem Dritten eine Hilfspflicht der oben S. 21 ff. und 41 f. erläuterten Art auferlegt wird.

Die Möglichkeiten, den Steuerpflichtigen oder einen Dritten zur Aufklärung eines Steuerfalles heranzuziehen, sind zwar durch das Gesetz umgrenzt. Zur Entstehung einer Hilfspflicht bedarf es aber regelmäßig noch einer besonderen Verfügung der Steuerbehörde. Eine Ausnahme macht soweit ersichtlich nur § 61 Z. 1 u. 2 Eink.St.Ges., nach denen der Steuerpflichtige kraft Gesetzes auch ohne Anforderung seitens des Finanzamtes zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. In allen anderen Fällen *kann* das Finanzamt eine gesetzlich vorgesehene Hilfspflicht auferlegen (auch im Falle des § 61 Z. 3 Eink.St.Ges.). Die Entscheidung trifft das Finanzamt nach freiem verwaltungsmäßigen, d. h. auf den Zweck (Aufklärung des Steuerfalles) abgestellten Ermessen[2]; sie ist auch insofern echte Verwaltungsverfügung, als sie bis auf den Fall des § 61 Z. 1 u. 2 a. a. O. konstitutive Wirkung hat. Gegen die Verfügung hat der Steuerpflichtige ohne aufschiebende Wirkung ein besonderes Rechtsmittelverfahren (Beschwerde und Rechtsbeschwerde[3]) nach den §§ 237, 303 ff.; 224, 281 ff. a. F.). Es handelt sich dabei nicht um Aufsichtsbeschwerden, sondern, wenigsten insoweit als der Reichsfinanzhof tätig wird, um ein eigentliches Rechtsmittel[4]). Eine Rechtsbeschwerde findet allerdings nicht statt, wenn das Landesfinanzamt eine Hilfspflicht angeordnet hat, da die Beschwerdeentscheidung des Reichsfinanzministers nicht nachprüfbar ist (§§ 304 I 2, 305 RAO; 282 I 2, 283 a. F.). Das Recht des Steuerpflichtigen auf Entscheidung, das Voraussetzung für den Begriff des eigentlichen Rechtsmittels ist[5]), ist also in diesem Falle ungeschützt.

Der Reichsfinanzhof als Rechtsbeschwerdeinstanz ist anders wie im Berufungs- und Anfechtungsverfahren nicht nur zur rechtlichen, sondern auch zur tatsächlichen Nachprüfung

---

2) Vgl dazu oben S. 8.

3) Nur diese, nicht auch die Beschwerde (z. B. gegen ablehnende Entscheidungen der Finanzgerichte) steht auch dem Finanzamt zu; vgl. RFH Bd. 5, S. 192. Auch hier zeigt sich wieder die größere Schutzbedürftigkeit des Steuerpflichtigen, vgl. dazu oben S. 70 zu Anm. 53 und 54.

4) Becker § 281 Z. 1.

5) Becker § 283 Z. 9; Bühler § 72 Z. 8 u. 9.

der angefochtenen Entscheidung befugt (§ 306, S. 2 RAO. 284, S. 2 a. F.)

Die Erfüllung einer Hilfspflicht kann von der Steuerbehörde durch Verwaltungszwang nach §§ 202 f. (Finanzbefehl) erzwungen werden. Auch darüber befindet die Steuerbehörde nach verwaltungsmäßigem Ermessen. Der Verwaltungszwang unterscheidet sich inhaltlich nicht von dem des preußischen Rechts (vgl. § 132 LVG; 55 PolVG); jedoch ist im preußischen Recht die Ersatzvornahme, in § 202 RAO die Exekutivstrafe das primäre Zwangsmittel. Die letztere ist keine kriminelle Strafe, schließt also zwar eine Ordnungsstrafe (§ 413 II RAO; 377 II a. F.), dagegen nicht eine Bestrafung nach §§ 396, 402 (359, 367 a. F.) aus.

III. Auskunftsverfahren, Kontingentbescheidverfahren.

Im Auskunftsverfahren nach § 2 ZollTG, 236 RAO soll zwar auch wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren über die Frage einer Steuerpflicht entschieden werden: nur fehlt es an einer Vollstreckbarkeit der Entscheidung, da die Steuerpflicht noch nicht entstanden ist, sondern ein zunächst nur fingierter Tatbestand auf seine steuerliche Erheblichkeit untersucht werden soll. Ein weiterer Unterschied liegt darin, daß der Bescheid vom Landesfinanzamt erteilt wird und dagegen über den Einspruch nur die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben ist (§ 236 RAO; 223 a a. F.). Diese Rechtsbeschwerde ist von dem allgemeinen Verbot der Verböserung ausgenommen (§ 243 III 2 Z. 2 RAO; 228 a. F.). Im übrigen untersteht das Auskunftsverfahren denselben Grundsätzen wie das gewöhnliche Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren; nur das Legalitätsprinzip ist nicht anwendbar, da das Auskunftsverfahren einen Antrag auf Auskunfterteilung voraussetzt, also nicht von Amts wegen eingeleitet wird.

Etwas anderes dagegen ist das Verfahren bei Zuweisung eines Kontingentfußes (§ 236 RAO, vgl. z. B. Art. 2 § 2 des Ges. vom 22. Dezember 1929, RGBl I, S. 234 betr. Zigarettenkontingentfuß). Hier liegt eine verwaltungsmäßige Erzeugungsbeschränkung vor, die nur mit Rücksicht auf die einschneidenden Folgen der Kontrolle des Reichsfinanzhofes unterstellt ist, die aber im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen nach verwaltungsmäßigem Ermessen verhängt wird. Gegen den Kontigentbescheid findet nach § 236 (223 a a. F.) dasselbe Rechtsmittelverfahren statt, wie gegen die Zollauskunft, auch mit der Möglichkeit der Verböserung (§ 243 III 2 Z. 2 RAO; 228 a. F.).

IV. Erstattungsverfahren, Abrechnungsverfahren.

Das ordentliche Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren hat, solange es vor dem Finanzamt anhängig ist, sich auch mit der Frage zu befassen, ob der Steueranspruch zwar entstanden, aber wieder erloschen ist[6]). Dagegen ist es dem Steuerpflichtigen versagt, in den Rechtsmittelinstanzen sich auf das Erlöschen des Steueranspruches zu berufen[7]). Der Steuerpflichtige muß vielmehr die Festsetzung ungeachtet der Tilgung gegen sich rechtskräftig werden lassen und unabhängig vom Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren den Einwand der Zahlung in einem besonderen Verfahren, im Erstattungsverfahren, geltend machen, in dem er auch sonst die Erstattung zweimal oder zu Unrecht gezahlter Beträge durchsetzen kann (§§ 150 ff. RAO; 127 ff. a. F.). Es handelt sich dabei auch um eine Art Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, das namentlich im Rechtsmittelverfahren dem regulären Ermittlungs und Festsatzungsverfahren folgt (§ 235 Z. 4 RAO; 223 a. F.). Jedoch hat sich das Erstattungsverfahren nicht mehr mit der Frage zu befassen, ob eine Steuerfestsetzung zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist, vielmehr ist es insoweit an die im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren getroffene Entscheidung gebunden.

In verfahrensrechtlicher Beziehung ergeben sich einige Unterschiede. Das Legalitätsprinzip ist durchbrochen, indem ein Erstattungsverfahren stets nur auf Antrag, nicht von Amts wegen eingeleitet wird (§ 150 I RAO; 127 a. F.). Daraus wird man aber nicht folgern dürfen, daß nicht mehr, als beantragt, erstattet wird, auch von Amts wegen besondere Ermittlungen zugunsten des angreifenden Steuerpflichtigen nicht angestellt werden. Der Reichsfinanzhof hat vielmehr in einer neueren Entscheidung[8]) betont, daß die Untersuchungsmaxime uneingeschränkt auch ein Erstattungsverfahren gilt.

Dagegen kann ich nicht finden, daß im Erstattungsverfahren die Beweislast sich zuungunsten des Steuerpflichtigen

---

6) Kommt es dabei auf die Höhe des Steueranspruches an, so muß diese natürlich erst ermittelt werden. Vgl. dazu für den Fall der Aufrechnung Bühler § 30 II sowie § 33 II der Beitreibungsordnung vom 23. 6. 1923 (RMiBl. S. 595).

7) RFH Bd. 17, S. 209, Bd. 29, S. 210. Nur die Verjährung ist zu berücksichtigen, RFH Bd. 29, S. 128. Vgl. auch Bühler a. a. O., der Bedenken gegen diese Rechtsprechung namentlich in Hinblick auf die Entwertung der Aufrechnungsmöglichkeit geltend macht. Becker (§ 217 Bem. 2) sucht dadurch zu helfen, daß er in den Fällen, in denen der Steueranspruch vor Erlaß des Steuerbescheides getilgt ist, eine Festsetzung als schikanös (§ 11 RAO; 6 a. F.) ablehnt.

8) RFH 30, 104 (109): An den Erstattungsantrag der Pflichtigen ist das Gericht nicht gebunden.

umkehren soll[9]). Dann hätte das Vollstreckungsprivileg der Steuerbehörde und die dadurch gegebene Umkehrung der Parteirollen im Erstattungsverfahren eine Umkehrung der Beweislast zur Folge: Gesichtspunkte, die gegenüber den oben S. 52 ff. erörterten Grundsätzen über die Verteilung der Beweislast nicht in Betracht kommen können, und die auch sonst dem geltenden Verfahrensrecht unbekannt sind. Insbesondere spielt es für die Beweislast im Zivilprozeß keine Rolle, ob die Partei eine Behauptung als Kläger oder als Beklagter vorträgt.

Zur Gruppe der Erstattungsverfahren zählt auch das durch den § 125 RAO geschaffene Abrechnungsverfahren, mit dem aber lediglich Feststellung, daß eine Steuerschuld getilgt und nicht noch einmal gezahlt zu werden braucht, nicht Rückzahlung begehrt wird. Eine solche „Feststellungsklage" wurde vor der Geltung des § 125 dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach §§ 127, 223 a. F. gewährt[10]). Auch gegen Abrechnungsbescheide finden dieselben Rechtsmittel wie im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren statt (§ 235 Z. 5).

V. Das Verwaltungsstrafverfahren.

Eine Sonderstellung im Verfahrensrecht der Reichsabgabenordnung nimmt das Verwaltungsstrafverfahren nach §§ 421 ff. RAO ein.

Es handelt sich dabei um ein Verfahren, in dem nicht nur Ordnungsstrafen (§§ 392, 413 RAO; 356, 377 a. F.), sondern auch kriminelle Strafen verhängt werden (§ 421 II RAO; 386 II a. F.)[11]). Soweit kriminelle Strafen in Frage kommen, handelt es sich um das in §§ 419 ff. StPO[12]) vorgesehene Verwaltungsstrafverfahren, das sich von dem Polizeiverwaltungsstrafverfahren nach §§ 413 ff. StPO[13]) wesentlich dadurch unterscheidet, daß vom Finanzamt auch Vergehen, d. h. mit Gefängnis oder mit Geldstrafe über 150 RM. bedrohte Straftaten abgeurteilt

---

9) So Rausching S. 65 ff.

10) Becker § 223 Z. 3 a; RFH Bd. 23, S. 191.

11) Der Unterschied zwischen steuerrechtlichen Ordnungs- und Kriminalstrafen ist innerlich nicht gerechtfertigt, vgl. Frank § 27 II; RGSt Bd. 22, S. 90. Die Reichsabgabenordnung macht aber einen Unterschied, insofern sie eine Ordnungsstrafe neben einer Executivstrafe nicht zuläßt, (§ 413 II), wohl aber neben einer Kriminalstrafe eine Executivstrafe. Zur Frage der Unterscheidung von Executivstrafe — „Zwangsgeld", „Zwangshaft" — und Kriminalstrafe vgl. KGJ Erg. Bd. 11, S. 235, (245 ff.) betr. § 76 des Pr. PolVerwG.

12) Die Bestimmungen der RAO gehen als lege speciales denen der Strafprozeßordnung vor.

13) Vgl. dazu für das pr. Recht §§ 59 ff. des PolVerwG. v. 1931.

werden können, wofern das Finanzamt nur Geldstrafen verhängen will.

Das Steuerverwaltungsverfahren steht, wie jedes Strafverfahren, unter dem Legalitätsprinzip [14]), Ausnahmen sind in § 477 (453 a. F.) vorgesehen. Diese Ausnahmen gehen über § 153 StPO hinaus, insofern es nicht auf die Folgen der Tat und die Schuld des Täters ankommt. Eine Zustimmung des Strafrichters zur Nichtverfolgung von Vergehen wird nicht erfordert, es sei denn, daß die Staatsanwaltschaft die Verfolgung übernommen hat.

Eine sogar über die Formstrenge des Strafprozesses hinausgehende Einschränkung erfährt der Grundsatz der Formlosigkeit durch § 444 S. 1 RAO (409 S. 1 a. F.), wonach der Vertreter des Beschuldigten mit schriftlicher Vollmacht versehen sein muß. Das Reichsgericht [15]) hatte Gelegenheit festzustellen, daß diese Schriftlichkeit für den Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen den Steuerstrafbescheid nicht erforderlich ist, weil dieser Antrag bereits zum gerichtlichen Strafverfahren gehört, dieses aber — abgesehen von der Vertretung in der Hauptverhandlung — nur formlose Vollmacht verlangt.

Aus der Vorschrift des § 442 (407 a. F.) wird man schließen müssen, daß eine Anhörung des Steuerpflichtigen, wenn Geldstrafen nur bis 5 RM vorgesehen sind, nicht stattfindet [16]). Das bedeutet eine Durchbrechung des Rechtes auf Gehör, das sonst dem Beschuldigten in jedem Strafverfahren gewährt wird (vgl. oben S. 29 f.). Andererseits stellt die Vorschrift eine gesetzliche Festlegung des Rechtes auf Gehör dar, da Geldstrafen von weniger als 5 RM wohl zu den Ausnahmefällen gehören. Allerdings ist das Recht auf Gehör ungeschützt; denn die Anhörung kann im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden, und durch die Rechtskraft des Strafbescheides wird der Mangel geheilt. Findet eine Anhörung statt, so erfolgt sie nach den Grundsätzen des Strafprozeßrechts, (vgl. § 442 RAO mit § 126 StPO).

Eine wichtige und nicht unbedenkliche [17]) Durchbrechung der Untersuchungsmaxime stellt § 445 (410 a. F.) dar, wonach bei vorbehaltloser Einräumung eines Steuerdeliktes der Beschuldigte sich einer Geldstrafe „unterwerfen" kann. Es handelt sich dabei um ein prozessuales Anerkenntnis (und nicht um einen

14) Bühler § 97 II 3b.

15) RGSt 66, 209; besprochen von Bühler DStZ 1932, S. 251.

16) Bühler § 97 II 3 d. Die Vorschrift hat aber auch den Zweck, den Beschuldigten mit so geringfügigen Sachen möglichst wenig zu belästigen, Becker § 407 Ziff. 1.

17) Becker hielt sie für überflüssig (§ 410 Ziff. 2).

Vergleich) [18]), wodurch das Verwaltungsstrafverfahren wirksam beendet werden kann, solange nicht das Urteil erster Instanz erlassen ist. Das in gehöriger Form aufgenommene Anerkenntnis kommt nach § 445 S. 2 RAO einer rechtskräftigen Verurteilung gleich [19]).

18) A. A. Becker § 410 Ziff. 4 a. E., der aber selbst zugibt, daß für ein Hin- und Herfeilschen kein Raum ist. § 410 Ziff. 3 (S. 999).

19) Rosenfeld, I S. 28.

D. Zusammenfassung und Schluß.

Die vorstehenden Erörterungen befassen sich nur mit einem Ausschnitt aus dem Steuerverfahrensrecht. Die zahlreichen Streitfragen dieses Rechtsgebietes ausführlich zu erörtern, war nicht Aufgabe der Arbeit. Es sollte vielmehr lediglich versucht werden, die Grundsätze, die das Steuerverfahrensrecht durchziehen, zu erläutern und zu begründen. Davon auszugehen war, daß das Steuerverfahren, welches sich mit einem bestimmten Steuerfalle befaßt, von Ausnahmen abgesehen [1]) es wie das Prozeßrecht mit der Erkenntnis eines Sachverhaltes zu tun hat, und das verwaltungsmäßige Ermessen als unmittelbare Grundlage für eine sachliche Entscheidung [2]) darin nicht in Betracht kommt. Das gilt für das ordentliche Erkenntnisverfahren, das Bewertungsverfahren und das Auskunftsverfahren ebenso wie für das Erstattungsverfahren, erst Recht aber für das Steuerverwaltungsstrafverfahren, das ja weiter nichts als ein besonderes Verwaltungsstrafverfahren ist. Damit dieses Ziel erreicht wird, genügt es nicht, Verwaltungsbehörden mit der Frage der Steuerpflicht zu befassen; denn diese werden stets geneigt sein, sich mehr oder minder für die fiskalischen Interessen einzusetzen, und die Durchführung des für die Ermittelung des objektiven Sachverhaltes wichtigen prozessualen Grundsatzes von der Parteien- und Waffengleichheit ist in einem Verfahren vor Verwaltungsbehörden nicht möglich. Darum ist im Steuerrecht in allen Fällen des Erkenntnisverfahrens die Möglichkeit einer Nachprüfung der Entscheidungen der Steuerverwaltungsbehörden durch richterliche Behörden gewährleistet — sei es durch die Steuergerichte (so im ordentlichen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, im Bewertungs-, Auskunfts- und Erstattungsverfahren), sei es durch die ordentlichen Gerichte (so im Steuerverwaltungsstrafverfahren). Das bedeutet nun nicht, daß die Steuerverwaltungsbehörden lediglich zur einseitig fiskalischen Interessenvertretung berufen seien. Eben die Möglichkeit richterlicher Nachprüfung soll sie veranlassen, von vornherein einen objektiven, d. h. auch die Interessen des Steuerpflichtigen ausreichend berücksichtigenden Maßstab anzulegen. Den Konflikt

1) Vgl. oben S. 5 f.

2) Wohl für die Anordnung von Hilfsmaßnahmen, sowie die Anwendung von Verfahrensvorschriften, vgl. oben S. 8.

zu lösen, der in diesem Sinne durch den Gegensatz zwischen Aufgabe und Aufbau in dem Verfahren vor den Steuerverwaltungsbehörden entsteht, dazu dienen die erkenntnismäßigen Verfahrensgrundsätze. Die Steuerverwaltungsbehörden sollen keine fiskalischen Beweislastgrundsätze herausarbeiten, sie sollen die Hilfspflichten nicht zum Zwecke der Steuererpressung ausnutzen. Darüber zu wachen, ist Aufgabe der Steuergerichte, und das ist die bedeutende Erstarkung, die die Stellung des Steuerpflichtigen im gerichtlichen Rechtsmittelverfahren erfährt. Nicht daß er darin dem Fiskus gleichgestellt würde; er bleibt der öffentlichen Hand gegenüber stets der Schwächere. Aber weitgehende Vergünstigungen und Schutzvorschriften (Rechtsmittelbelehrung, ausreichendes Gehör, keine schrankenlose Verböserung gegen ihn, wohl aber gegen den Fiskus usw.) bieten demgegenüber einen Ausgleich.

Der Ausdruck Prozeß für das Verfahren vor den Steuerverwaltungsbehörden, auch soweit dieses Erkenntnisverfahren ist, wird trotzdem abzulehnen sein. Das darf aber nicht dazu führen, dies Verfahren als Verwaltungsverfahren schlechthin zu bezeichnen. Man muß stets einen Unterschied machen gegenüber dem eigentlichen Verwaltungsverfahren, wie z. B. dem Verfahren bei Erlaß einer Polizeiverfügung, bei dem das vom richterlichen Ermessen zu unterscheidende verwaltungsmäßige Ermessen im Vordergrunde steht. Das Ideal des Rechtsstaats wäre zweifellos, daß über die Steuerpflicht und damit zusammenhängende Rechtsverhältnisse nur richterliche Behörden zu entscheiden hätten, dem Fiskus also das Vollstreckungsprivileg genommen würde. Ansätze dazu sind in den Ausschußverfahren gemacht und durch die Dezembernotverordnung von 1931 weiter ausgebaut, ohne daß aber die Ausschüsse als richterliche Behörden bezeichnet werden könnten (vgl. oben S. 5). Ob man auch in ruhigen Zeiten jemals über diese Ansätze hinauskommen wird, ist wiederum zweifelhaft. Einerseits wird bei einer starken Inanspruchnahme der Steuerquellen der Fiskus nicht warten können, bis ein Gericht entschieden und der Steuerpflichtige seine Vermögenswerte in Sicherheit gebracht hat. Andererseits erscheint in Zeiten niedriger Besteuerung der Steuerpflichtige weniger schutzbedürftig und das Gericht als Rechtskontrolle wenn nicht völlig entbehrlich, so doch nicht so bedeutsam. Es wird darum wohl stets bei einem Kompromiß bleiben müssen.

LEBENSLAUF.

Geboren am 1. Juli 1907 zu Hilchenbach (Kreis Siegen) als Sohn des damaligen Seminarlehrers, jetzigen Rektors Eugen Vetter und seiner Ehefrau Marie geb. Küper besuchte ich von Ostern 1916 bis Ostern 1925 das städtische humanistische Gymnasium in Recklinghausen. Am 2. März 1925 bestand ich die Reifeprüfung. Sodann studierte ich die Rechts- und Staatswissenschaften, zunächst vier Semester — bis Ostern 1927 — in Marburg a. d. Lahn und anschließend — bis Ostern 1929 — weitere vier Semester in Münster i. W. Am 14./21. Dezember 1928 bestand ich die erste juristische Prüfung und nach einem dreijährigen Vorbereitungsdienst am 20. September 1932 die große Staatsprüfung. Am 1./2. August 1932 legte ich die mündliche Doktorprüfung ab.

Ich bin preußischer Staatsangehöriger und evangelischer Konfession.

Recklinghausen, den 1. März 1933.

Günter Vetter.